



Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché

Nhu Tuyen Le

► To cite this version:

Nhu Tuyen Le. Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558419

HAL Id: halshs-00558419

<https://shs.hal.science/halshs-00558419>

Submitted on 21 Jan 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**Transition économique et transition comptable :
revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition
d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché**

Nhu Tuyen LE

Doctorante

Programme Doctoral HEC, Paris

1, rue de la Libération, 78350 Jouy-en-Josas, France

Tel. : 01 39 67 87 82 ou 06 79 61 45 26

Fax : 00 33 1 39 67 70 86

Adresse électronique : lent@hec.fr

Résumé

La ré-orientation vers une économie de marché a engendré des changements importants dans la comptabilité des pays en transition. Les études sur ce sujet ont été affirmatives, la réforme comptable est un des chantiers indispensables pour l'économie de marché et celle-ci a fait l'objet d'un grand nombre de travaux de recherche entre 1992 (deux ans après l'effondrement du bloc communiste qui a déclenché dans la plupart des pays concernés le phénomène qualifié de transition économique) et 1997 - période féconde portant sur les études de la comptabilité communiste et la réforme comptable post-communiste dans les pays en transition avec une vision géographique large levant le rideau sur des pays difficilement accessibles.

Partant de la confirmation consensuelle des spécialistes de la transition sur l'impératif et l'importance de la réforme de la comptabilité dans le passage vers l'économie de marché, nous allons procéder par une identification des raisons de la réforme, ses objectifs ; un repérage des cadres théoriques utilisés ; puis présenter les changements comptables qui ont marqué une partie de la littérature sur les économies en transition. Un tri à plat des articles à notre disposition fait émerger deux types de changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise que sont les institutions et les « formes » de la comptabilité.

La réforme comptable semble paraître aux regards des spécialistes de la transition et les responsables politiques et professionnelles comme une évidence. Néanmoins, la réforme de la comptabilité n'est pas synonyme de la substitution du modèle soviétique par un modèle du monde capitaliste. Toute tentative de greffage est difficilement envisageable en dépit de toute volonté politique. Néanmoins des transformations ont été engagées et constatées dans ces économies en transition, ce n'est pas une transplantation mais plutôt une transformation du modèle soviétique pour prendre la forme capitaliste. La revue de la littérature que nous établissons nous permettra dans un premier temps de repérer les changements de forme de la comptabilité qui s'imposent comme les incontournables dans le passage vers le capitalisme.

Mots clés : transition économique, comptabilité d'entreprise, réforme comptable, économie centralisée et planifiée

Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché

INTRODUCTION

La ré-orientation vers une économie de marché a engendré des changements importants dans la comptabilité des pays en transition. Les études sur ce sujet ont été affirmatives, la réforme comptable est un des chantiers indispensables pour l'économie de marché et celle-ci a fait l'objet d'un grand nombre de travaux de recherche entre 1992 (deux ans après l'effondrement du bloc communiste qui a déclenché dans la plupart des pays concernés le phénomène qualifié de transition économique) et 1997 - période féconde sur la comptabilité communiste et la réforme comptable post-communiste dans les pays en transition avec une vision géographique large levant le rideau sur des pays difficilement accessibles tels que l'Albanie (Sudar and Pitt 2004), la Bulgarie (Richard 1997), la Chine (Gervais and Wang 1992; Gervais and Zheng 1994; Rask, Chu et al. 1998; Wang and Chang 1998; Xiang 1998; Ding 2000; Evraert and Ding 2000; Tang and Lau 2000; Ding 2001; Eyraud 2003), la Hongrie (Borda and McLeay 1996; Illés, Weetman et al. 1996; Mackevicius, Aliukonis et al. 1996; Richard 1997), la Lituanie (Mackevicius, Aliukonis et al. 1996), la Pologne (Kamela-Sowinska 1995; Krzywda, Bailey et al. 1995; Krzywda, Bailey et al. 1996; Richard 1997; Krzywda, Bailey et al. 1998; Craner, Krzywda et al. 2000; Kosmala-MacLulich 2003), la République Tchèque (Schroll 1995; Seal, Sucher et al. 1995; Zelenka, Seal et al. 1996; Richard 1997), la RDA (Young 1999), la Roumanie (Feleaga 1992; Dutia 1995; Richard 1995; Richard 1997; King, Beattie et al. 2001), la Russie (Richard 1995; Richard 1997; Richard 2000), la Slovenie (Turk and Garrod 1996), la Yougoslavie (Petrovic and Turk 1995) etc.

La liste ne saurait être exhaustive car le phénomène de la transition économique reste aujourd'hui un sujet d'actualité auprès des organisations internationales et au sein du monde académique. De plus, les changements au quotidien dans ces sociétés soulèvent encore de multiples interrogations. La transition et les problématiques sous-jacentes sur le plan économique, juridique, social, et plus spécifiquement comptable et fiscal ont monopolisé plus d'une conférence nationale ou internationale mais les travaux qui y étaient présentés n'étaient pas tous édités. Les articles étudiés dans le cadre de notre travail sont en grande partie des travaux de recherche publiés dans les revues académiques ou dans les ouvrages spécialisés sur ce thème regroupant les études réalisées par les chercheurs français et internationaux (Bailey 1988; Garrod and McLeay 1996).

Comme la plupart des travaux porte sur un pays précis, les éléments historiques et contextuels nationaux spécifiques évoqués sont des facteurs de contingence ayant un impact sur la durée, le processus et la chronologie de la réforme de la comptabilité. Toutefois, ces changements essentiels, récurrents d'un pays à un autre dans le domaine de la comptabilité sont repérables. Ces changements peuvent être de nature institutionnelle, réglementaire et théorique ou idéologique. Compte tenu de nos limites personnelles pour accéder aux sources documentaires originales et à la richesse des travaux réalisés par les chercheurs dans les différents pays, l'objectif de notre revue de la littérature, publiée en langue anglaise et française centrée sur la période la plus féconde (1992-1997) sur la problématique de la réforme comptable dans le cadre de la transition d'une économie centralisée et planifiée vers une économie de marché que nous qualifions dans notre travail par la dichotomie « communisme versus capitalisme » (Chiapello et Ding 2004), consiste à faire émerger les changements qui peuvent être considérés comme les incontournables. Ces changements ainsi identifiés nous permettraient de mieux appréhender la genèse d'une comptabilité capitaliste

contribuant à créer les conditions requises pour le fonctionnement d'une économie de marché ou pour reprendre l'expression de Chiapello&Ding (2004) du capitalisme .

Tableau 1 : Dénombrement des articles par année et par pays

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	TOTAL / PAYS
Albanie															1	1
Bulgarie								1								1
Tchéquie						2	2	1			1					6
RDA										1						1
Hongrie	1					1	2	1								5
Pologne				2		2	1	1	1		1			1		9
Lituanie							1									1
Roumanie			1			1		1				1				4
Russie	2		1			2		1		1	1					8
Slovenie							1									1
Yougoslavie						1										1
Chine			1		3	1	1	1	3	1	4	1		2	1	19
TOTAL / AN	3	0	3	2	3	10	8	7	4	3	7	2	0	3	2	57

Partant de la confirmation consensuelle des spécialistes de la transition sur l'impératif et l'importance de la réforme de la comptabilité dans le passage vers l'économie de marché, nous allons procéder par une identification des raisons de la réforme, ses objectifs ; un repérage des cadres théoriques utilisés ; puis présenter les changements comptables qui ont marqué une partie de la littérature sur les économies en transition. Un tri à plat des articles à notre disposition fait émerger deux types de changements dans le domaine de la comptabilité d'entreprise que sont les institutions et les « formes »¹ de la comptabilité d'entreprise. Une présentation par type de changement évitera l'effet de redondance des cas nationaux et nous permettra de faire un travail de synthèse sur les changements essentiels.

I. La transition économique et la transition comptable : analyses et relations

L'expression économie de marché unanimement admise et implicitement rapprochée au capitalisme sous-entend l'alternative comptabilité 'capitaliste' en vigueur dans les pays occidentaux pour les raisons énumérées par Niculae Feleaga (1992), parlant du cas de la Roumanie, qui semblent être celles de la plupart des pays en transition.

" A défaut de spécialistes qui maîtrisent les "règles du jeu" de la comptabilité dans une telle économie [économie de marché selon l'auteur], à défaut d'une profession comptable qui aurait pu être mise à jour avec ce qui se passe au-delà du rideau de fer, à défaut d'une réalité économique qui permette de vérifier les hypothèses que l'on se pose, à défaut d'un enseignement ou l'étude des systèmes de comptes comparés soit absolument nécessaire, il faut

¹ Le mot « forme » que nous employons ici est un terme que nous empruntons à Laurent Thévenot (1984). « La forme » dans les travaux de L. Thévenot désigne une catégorie de classification statistique. La comptabilité, définie comme le langage des affaires, est vue par nous comme un ensemble de codes, de catégorisation, de méthodes de classification qui nous permet de représenter la réalité économique. La comptabilité en tant que formes de représentation de la réalité cristallisent l'objet qu'elle représente dans les formes comptables qui peuvent être un compte, un concept comptable, un principe, une méthode d'évaluation etc. Les formes comptables sont composées d'une enveloppe lexicale et d'un contenu. En fonction des changements de l'objet représenté, les formes se transforment.

franchement dire que la seule solution était d'importer "un produit comptable" qui tienne compte le mieux des conditions, des particularités et des traditions de la Roumanie." (p. 227)

Il serait trop simpliste de penser que le mot importation est synonyme de substitution. Les difficultés non négligeables dans le choix d'un «produit comptable» qui tient compte à la fois des conditions spécifiques du pays et des exigences des utilisateurs potentiels locaux et étrangers ne rend pas la tâche facile aux responsables de la réforme comptable.

La mise en application *du nouveau produit comptable* est d'autant plus difficile que ce produit soit doté d'une composante 'dure' tangible maîtrisable, la technique d'enregistrement, les méthodes de calcul et d'une composante 'molle' plus difficilement définissable qualifiée de signature économique, de mentalité calculatoire (Bryer 1993, 1994), de rationalité économique (Bailey 1995), de rationalité économique, d'esprit du capitalisme (Weber, 1964, 1971, 1991). La comptabilité est aussi considérée comme un système de conventions utilisées par les membres évoluant au sein d'une même sphère économique (Amblard 1998), un système de codification, un langage. Suite aux changements politico-économiques, la comptabilité doit changer. Telle est l'affirmation introductive récurrente dans les études sur la réforme comptable dans les pays en transition. Rask et al. (1998), critiquant la façon de mesurer le concept de profit de la comptabilité communiste a écrit que la réforme comptable est *'au cœur même du processus de transition'*.². En effet, la concordance entre système économique et système comptable a été déjà établie par les auteurs en comptabilité internationale. Le critère « système économique » est l'un des critères principaux utilisés par ces auteurs dans leur classification des comptabilités nationales. Or appliquer cette règle de correspondance aux pays en transition suppose une spéculation sur le système économique post communiste. Pour le moment, les hypothèses sont loin d'être explicites, une économie de marché selon le discours officiel des pays concernés, une économie capitaliste d'après les observateurs internationaux. Ce lien invisible entre l'économie et la comptabilité a fait déjà couler beaucoup d'encre quand Werner Sombart (1902 ; version traduction anglaise 1930 ; version traduction française 1992) l'a évoqué au début du siècle dernier au moment de l'avènement de l'ordre économique nommé capitalisme. Aujourd'hui le débat sur les liens indissociables entre le capitalisme et la comptabilité resurgit plus polémique mais plus intéressant grâce aux paramètres nouveaux et complexes qu'apporte le contexte de la transition : la découverte de la comptabilité « en parties doubles » communiste ; la reconquête du capitalisme sur le communisme pour certains cas ; l'initiation et l'intégration au capitalisme pour d'autres.

I.1 La transition économique

Selon Kornai (2000), économiste hongrois spécialiste des pays en transition, la différence fondamentale entre le capitalisme et le communisme réside dans la propriété privée, la naissance et le développement du secteur privé dans l'économie nationale. Mais la propriété privée ne peut pas à elle seule être l'instigatrice de la réforme comptable. En effet, l'introduction de la notion de propriété privée évoque des réformes économiques de taille qui rendent caducs la comptabilité communiste comme le processus de privatisation, l'entrée en jeu d'autres acteurs économiques comme les marchés de capitaux nationaux et internationaux (Winkle, Huss, et al. 1994). Ding (2000) explique que la reconnaissance de la propriété privée impliquera la naissance de nouvelles formes d'organisation privées qui va remettre en cause le rôle de l'Etat dans la sphère économique qui devrait renoncer au contrôle direct sur

² Rask, Kolleen J., Chu, David K. W., and Gottschang, Thomas R., 1998, Institutional Change in Transitional Economies: The Case of Accounting in China, *Comparative Economic Studies*, Palgrave Macmillan Ltd., Vol. 40, n° 4, p. 82.

« *this requires a major restructuring of the accounting system in China, putting accounting reform at the very core of the accounting transition* »

l'économie nationale pour ne plus assurer qu'un contrôle indirect. L'ouverture économique signifie implicitement une ouverture à l'international d'où l'impératif de se mettre sur la même longueur d'onde que les partenaires commerciaux internationaux qui exercent une forme de pulsion sur le processus de réforme économique et comptable (Bailey 1995).

I.1.1 La propriété privée versus la propriété collective

L'explication fondamentale avancée par la littérature économique ((Lavigne 1985; Kornai 1990; Kornai 1992; Andreff 1993; Kornai 2000) et comptable de la transition des anciens pays communistes réside dans la différence fondamentale entre les deux systèmes économiques qu'est la propriété privée qui fut totalement abolie dans le système communiste et qui s'imposera comme la condition sine qua none du passage vers l'économie de marché. La reconnaissance de la propriété privée, la diversité de l'actionnariat et l'émergence de nouvelles formes d'organisation privées (comme les sociétés par actions, les S.A.R.L, les entreprises familiales, le groupe, le holding) entraîne des changements profonds dans la comptabilité d'entreprise et dévoilent des problèmes comptables étrangers en économie communiste tels que les normes comptables internationales, le concept de groupe et la consolidation des comptes pour les groupes (Garrod and McLeay 1996; Craner, Krzywda et al. 2000), l'audit 'externe' comptable et financier (Bailey 1995; Krzywda, Bailey et al. 1998; King, Beattie et al. 2001).

I.1.2 Le prix de marché versus le prix bureaucratique

Le mécanisme d'élaboration du prix (montant monétaire d'échange) entre le système économique dirigé relevant exclusivement des instances bureaucratiques, gouvernementales et celui du système capitaliste résultant de l'offre et de la demande, dicté par le marché est au carrefour des changements économiques et des changements de la comptabilité d'entreprise. Dans sa critique du système de prix communiste déterminé artificiellement hors marché, Bailey a évoqué un argument de Stiglitz sur la relation entre le prix et la comptabilité (1994 : 202)

« Il existe une relation symbiotique entre la comptabilité et les marchés, relation qui est exprimée à travers les prix. Cette relation existe parce que le mécanisme de prix est la composante fondamentale d'un système de comptabilité. Par conséquent, la qualité des prix sur le marché a un impact direct sur la qualité de l'information fournie par le système comptable. » (notre traduction, extrait de Bailey (1995a) p. 601)³

Cette relation soulevée par Stiglitz semble trouver dans le processus de mise en vente des entreprises d'Etat l'illustration la plus éloquente. En effet, la remise en cause du mécanisme de prix a fait basculer tout le système d'évaluation et donc le système de comptabilisation communiste ainsi que les concepts comptables qui le composent.

Bailey (1988, 1995), en analysant les caractéristiques des processus de *comptabilisation communistes basés sur un concept de prix artificiellement fixé par les autorités centrales dont l'expression en valeur monétaire n'est qu'un simple moyen d'agrégation des chiffres en vue d'assurer un suivi et un contrôle de l'Etat sur l'utilisation des ressources collectives allouées aux entreprises détenues et dirigées par l'Etat*, est amené à dire que le système de comptabilisation intégré communiste ne pourrait pas être qualifié de comptabilité («*accounting*») comme on l'entend dans les pays occidentaux et que le mot le plus exact pour le décrire est «la tenue des livres comptables» («*clerical-bookkeeping*») car celui-ci est démunie de contenu économique et n'a qu'un seul rôle, la préservation des ressources octroyées par l'Etat. L'auteur a souligné qu'il est donc impossible dans ce cas de parler de

³ Bailey, 1995, Accounting in the transitional economy, *European Accounting Review*, décembre 1995, Vol. 4,, N° 4, p. 601

"There is a symbiotic relationship between accounting and markets that is mediated by prices. The relationship exists because a pricing system is the basis of an accounting system (Stiglitz, 1994:20). Consequently, the quality of the prices on the markets affects the quality of the information generated by the accounting system."

documents comptables et financiers (« *financial statements* ») en dépit des ressemblances rhétoriques car les documents et les informations fournis par « la tenue des livres communiste » ne pourraient pas être exploités ni analysés pour en tirer des interprétations économiques en vue de prise de décision par les gestionnaires (Bailey 1995).

I.1.3 D'une vision macroéconomique vers une vision microéconomique de l'entreprise

Si les différences entre la comptabilité capitaliste et la comptabilité communiste font le consensus entre les chercheurs des deux mondes, l'analyse et les appréciations concernant la comptabilité au service du Plan restent mitigées ainsi que l'approche des changements comptables post-communistes. La comptabilité adoptée par la plupart des pays communistes avait vu le jour en ex-URSS au début du siècle dernier d'où son appellation comptabilité soviétique mais n'a été réellement connue que récemment. Il nous semble important de souligner que la distinction entre la comptabilité d'entreprise et la comptabilité nationale (ou comptabilité d'Etat) dans les économies capitalistes n'existait pas comme telle en économie communiste car qui dit comptabilité communiste, dit un système global intégrant trois formes de comptabilisation dont la forme de comptabilisation pour les entreprises considérée comme la plus importante et la source d'alimentation principale du système d'information comptable nationale, a été conçue pour assurer le rôle de contrôle au service des autorités suprêmes sur l'économie nationale. La comptabilité soviétique vise donc à constituer un système d'intégration des comptes depuis les lieux de travail dans l'entreprise jusqu'aux comptes nationaux et au plan de l'économie nationale (Meyer, 1990, p. 94). C'est le principe de « l'unité du calcul socialiste » énoncé par Makarov, théoricien de comptabilité soviétique (1966, p.26), (cité par Richard 1997). Ceci explique la moindre importance apparente ou le manque de contenu économique, selon Bailey, accordée aux données comptables individuelles des entreprises communistes qui seront par la suite agrégées au niveau national et constituent les agrégats macro-économiques – indicateurs fondamentaux à partir desquels se décidera le Plan de production national qui déterminera la politique d'allocation des ressources et la répartition de la richesse du système économique communiste. Il nous semblerait évident que la tâche de prendre des décisions stratégiques ne figurait pas dans la description de poste du gestionnaire communiste car tout était préalablement pensé au niveau central. Pourtant la remontée des données comptables de son entreprise qui est stipulée comme une obligation administrative, est considérée aussi comme une preuve de la bonne utilisation des ressources du peuple allouées à l'entreprise envers les instances de tutelle qui va lui permettre d'en recevoir de nouvelles en vue de la continuité de son activité industrielle et surtout de payer son personnel. Dans cet esprit, la comptabilité d'entreprise communiste contient une recherche de rationalité économique qui est celle de l'économie centralisée et planifiée, la mesure du niveau d'achèvement des objectifs du Plan, indicateur de mesure de performance de l'entreprise compte tenu de la définition et des objectifs attribués à une entreprise communiste. L'information comptable des entreprises n'est pas destinée à la gestion de l'entreprise mais elle est indispensable pour le système d'allocation des ressources de financement aux entreprises au niveau national (Schroll 1995).

Nous dirions que c'est cette différence de la vision de la comptabilité qui est à l'origine de la réforme comptable car elle influence la conception de l'outil comptable, fixe ses objectifs, détermine ses concepts, ses principes, ses comptes, sa structure, ses méthodes d'évaluation et influence les présentations et la diffusion de l'information comptable.

Si le constat que la comptabilité communiste a achevé sa mission historique, il faut une nouvelle comptabilité pour la période post-communiste, qui fasse le consensus de tous les spécialistes (Feleaga 1992; Jaruga 1993; Gervais and Zheng 1994; Bailey 1995; Dutia 1995; Schroll 1995; Garrod and McLeay 1996; Mackevicius, Aliukonis et al. 1996; Zelenka, Seal et al. 1996; Richard 1997; Rask, Chu et al. 1998; Young 1999; Richard 2000) ; à la question quelle sera la forme de la nouvelle, la réponse reste évasive.

I.2 La transition comptable : les cadres théoriques

Les études qui ont été réalisées, pour la plupart, nous donnent une description détaillée sur les changements dans la réglementation de la comptabilité d'entreprise.

Rares sont celles qui proposent un cadre théorique pour expliquer les relations entre les changements de la sphère politico-économique et la comptabilité dans le processus de transition (Chiapello et Ding, 2004 ; Garrod et al., 1996a ; Krzywda et al., 1995 ; Richard, 1997) ou les effets de la réforme comptable sur le processus de transition (Eyraud 2003).

I.2.1 Les investissements privés pour les entreprises : facteur déterminant d'une tradition comptable européenne (Krzywda, Bailey et al. 1995)

A l'instar de Kornai, en prenant comme critère fondamental les sources d'investissement privées, Krzywda, Bailey et al. (1995), propose un cadre théorique pour expliquer l'évolution des comptabilités nationales en Europe et partant prédire l'évolution des comptabilités des pays européens en transition dont la Pologne comme terrain empirique qui escompte la période communiste considérée comme une partie totalement isolée de l'histoire. Les comptabilités européennes sont présentées sous forme d'idéal-type à la wébérienne appelé tradition comptable. Les auteurs en ont identifié deux. La première représentée par la Grande Bretagne dont le système économique est caractérisé par la politique du laissez-faire selon Adam Smith dispose d'une prédominance de sources de financement pour les entreprises en provenance des investisseurs privés via des marchés de capitaux. La deuxième représentée par l'Allemagne où le rôle de l'Etat est plus présent et les investissements principaux pour les entreprises proviennent du système bancaire est qualifiée de tradition d'économie nationale ou protectionnisme.

C'est un cadre théorique à deux niveaux, macro et micro dont l'hypothèse de départ ou la cause première de l'analyse de l'évolution de la comptabilité d'entreprise d'un pays se situe dans la nature et les origines des ressources d'investissement disponibles pour les entreprises industrielles. La présence ou l'absence des biens privés destinés à investir dans les entreprises industrielles constitue le facteur déterminant dans la création de la politique de développement économique de l'Etat, dans l'identification des sources de financement pour l'industrie et dans la définition du rôle de la comptabilité d'entreprise dans la société. Le rôle de la comptabilité d'entreprise, ainsi déterminé, conditionnera les orientations de la politique comptable et de la profession comptable, les objectifs de la comptabilité et du reporting comptable, le calcul du profit, la réglementation comptable concernant l'évaluation des capitaux propres et la fixation des réserves ainsi que la politique des amortissements.

En résumé, selon ces auteurs, la nature et les origines des sources de financements privées disponibles dans une économie ou dans un pays pour être investies dans les entreprises sont les facteurs déterminants de la comptabilité d'entreprise.

Considérer les sources de financement privées comme la condition nécessaire et suffisante pour faire émerger une comptabilité capitaliste nous semble fort discutable. Selon ces auteurs, la présence des ressources privées induirait la naissance d'une comptabilité capitaliste. Ce qui ne semble pas corroborer la réalité observée dans les pays en transition. Le cas de la RDA en est un contre-exemple où la gestation forcée et l'implantation de la nouvelle comptabilité capitaliste posent les conditions primaires et indispensables pour la mise en œuvre de la politique de réforme économique, la mise en vente des anciens joyaux de l'ex-RDA. De plus cette expérience unique et difficilement reproductible résulte d'une part de la volonté politique et de l'autre des facteurs clés social et humain dont ne disposent pas d'autres pays (Young 1999). Les praticiens et les chercheurs ont déploré le manque de comptables qualifiés pour la comptabilité capitalistes et surtout les empreintes persistantes de plusieurs décennies d'utilisation de la comptabilité communiste dans la façon d'agir des gens qui préfèrent des

règlements détaillés imposés aux principes libres d'application comme en Tchéquie (Schroll 1995), en Lituanie (Mackevicius, Aliukonis et al. 1996), en Albanie (Sudar and Pitt 2004).

Les travaux que nous étudions ont aussi mis en exergue les préoccupations des normalisateurs dans le travail d'acclimatation des normes importées au contexte local et surtout les difficultés de greffer ces éléments nouveaux dans le corps social, économique et comptable en pleine mutation (Jaruga 1993; Gervais and Zheng 1994; Boross, Clarkson et al. 1995).

La difficulté de Krzywda, Bailey et al. (1995) à introduire la comptabilité communiste dans leur cadre théorique ouvre de nouvelles pistes de réflexion concernant les différences entre la comptabilité communiste et la comptabilité capitaliste. Les capitaux privés constituent certes l'une des différences fondamentales mais peuvent-ils être considérés comme l'unique variable explicative de la genèse de la comptabilité capitaliste. Intuitivement, les auteurs du cadre théorique sur les traditions comptables européennes sont conscients de l'importance du contexte socio-économique en intégrant les facteurs macro-économiques et micro-économiques, les seconds étant déduits des premiers. Les auteurs, dans leur autocritique, ont évoqué les limites dans la mise en application du cadre dans le processus de la transition dont la durée n'est pas assez longue pour permettre de prédire la tradition comptable de choix de ces pays. En voulant proposer un cadre théorique à vocation normative ayant une applicabilité générale pour tous les pays européens en transition, Krzywda, Bailey et al. (1995), ont négligé les aspects institutionnel, social, humain et culturel comme critères de prédiction de l'alternative comptable capitaliste.

Poser comme hypothèse de départ la présence de biens privés destinés aux entreprises implique l'implantation d'un cadre juridique et légal favorable vis-à-vis du droit de propriété privée en matière d'investissement des entreprises. Or les études ont montré que la privatisation des entreprises d'Etat en cours dans la plupart des pays est loin d'être achevée et ce processus est hérissé de problèmes de nature différente dont le premier est directement lié à la comptabilité d'entreprise la fixation du prix de vente d'une entreprise - produit dont le marché était inexistant, les modalités de répartition des bénéfices, le droit etc. De plus, ce cadre, sur le plan macro économique, présuppose un état de droit dans lequel la séparation entre l'Etat et la sphère économique soit juridiquement définie, ce qui n'est pas encore le cas dans tous les pays en transition car pour des raisons historiques et politiques, le processus de la transition émane principalement d'initiatives gouvernementales (Bailey 1995).

La reconnaissance de la propriété devrait être accompagnée d'un retrait de l'Etat du monde des affaires, comme Ding (2000) l'a signalé. Or la réalité montre qu'un processus de retrait de l'Etat de la sphère économique a été proclamé et entamé par les dirigeants politiques dans tous les pays en transition mais il ne serait pas facile d'en appréhender le niveau d'achèvement.

I.2.2 Les systèmes comptables et la diversité des modes de régulation des systèmes économiques (Richard 1997)

L'étude réalisée par J.Richard (2000) sur la comptabilité russe avec un regard rétrospectif sur son antécédente, la comptabilité soviétique, pourrait être vue comme un sérieux plaidoyer au profit de cette dernière. Richard, à travers son travail, a démontré que certaines appréciations à l'encontre de la comptabilité soviétique n'ont pas de fondement. Contraire à ce qui pourrait être dit sur la comptabilité soviétique, l'auteur a démontré qu'il existe *une comptabilité digne de cette appellation en ex-URSS, voire même un système très sophistiqué ; que la comptabilité soviétique n'est pas une comptabilité de caisse ; que cette comptabilité n'est pas seulement influencée par l'idéologie marxiste ; que le plan comptable soviétique n'est pas proche du plan comptable français ; et en dernier lieu que les comptables soviétiques n'étaient pas des automates incapables de réfléchir à une théorie comptable.* (Richard 2000,p.345).

Jacques Richard (1997), dans une étude récapitulative et comparative sur les changements comptables dans les 6 pays de l'Europe de l'Est (Bulgarie, Hongrie, Pologne, Roumanie,

Russie et Tchéquie), a inscrit *l'étude de la transition d'un système comptable de type communiste à un autre de type capitaliste dans la double problématique qui s'est imposée aux épistémologues de la comptabilité : la comptabilité (en partie double) est-elle un attribut du capitalisme ? Dans le contexte de ce capitalisme, est-elle mono-forme ou protéiforme ?*» (Richard 1997, p. 351).

Avec une démarche de pédagogue, Jacques Richard (1997), en se référant aux travaux académiques et aux documents réglementaires, a reconstitué l'ancien système comptable communiste avec ses caractéristiques reflétant le mode de régulation de l'économie planifiée à partir desquelles l'auteur identifie les changements primordiaux qui ont accompagné ces économies dans le passage vers l'économie de marché. Comme l'auteur l'a bien souligné dans son introduction, cette étude va lui permettre d'en tirer des enseignements qui pourraient apporter des éclairages sur la double problématique autour de la comptabilité capitaliste, une comptabilité qui est loin d'être mono forme. Jacques Richard nous a livré une description rigoureusement documentée sur les axes de *changements 'névralgiques'* dans le domaine de la comptabilité d'entreprise des 6 pays étudiés tels que les sources, les utilisateurs, les objectifs fondamentaux, les principes de base, les concepts comptables, les règles d'évaluation, les documents de synthèse, l'organisation comptable et le contrôle externe des comptes. L'auteur a établi des concordances entre les changements observés et les typologies capitalistes en mettant en exergue la pluralité des combinaisons possibles adoptées par ces pays sous l'influence des facteurs internes et externes. L'objectif de Jacques Richard n'est pas de faire émerger un cadre d'analyse généralisable mais de susciter une prise de conscience de la diversité des modes de régulation capitaliste qui explique la pluralité des comptabilités capitalistes.

Vu le contexte national et international de la transition économique, Jacques Richard reste réservé dans ses prédictions en ce qui concerne l'évolution future de la comptabilité d'entreprise dans ces pays. Les exemples recueillis à travers les études confirment cette réalité. Les interventions des experts occidentaux via les programmes d'assistance offerts par les institutions financières internationales : le cas de la Roumanie en est une illustration dont la réforme débute sous l'influence française suivi d'un changement d'orientation vers le modèle anglo-saxon en 1996 via l'assistance offerte par le gouvernement britannique dans le cadre de « *The Know-how Fund Project* » avec la participation de « *The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)* » (King et al. 2001, p.150, p.156).

Les conditions imposées par les bailleurs de fonds étrangers sont autant de facteurs exogènes ayant un impact non négligeable sur le choix des autorités nationales. Les exigences d'alignement sur les normes internationales de la part des investisseurs étrangers ne sont pas spécifiques des pays en transition car elles ont été observées dans les pays en voie de développement qui subissent un processus semblable d'uniformisation comptable sous la pression des bailleurs de fonds institutionnels et/ou privés (Briston 1978; Perera 1989).

Etant donné le degré de précocité du processus de réforme comptable dans les pays étudiés par rapport au moment de la réalisation de l'étude (1997), Jacques Richard a fait le choix de focaliser son travail principalement sur les changements de la législation comptable nationale. L'étude des pratiques comptables, par pratique il entend la mise en application de la législation comptable par les praticiens au sein des entreprises, n'est pas faisable car elle rencontre deux difficultés majeures, la première réside dans les difficultés d'accès aux archives comptables des entreprises et la deuxième dans les changements trop rapides et fréquents en matière réglementaire qui ne facilite pas ce type d'étude.

En effet, cela est confirmé dans la majorité des travaux que nous étudions, les changements comptables étudiés sont principalement axés sur la réglementation. Rares sont ceux qui essaient d'aborder la réforme comptable dans la pratique. Moins encore les travaux qui étudient le comportement des gens face aux changements nécessitant des méthodologies de

recherche qualitative comme ceux réalisés par Boross, Clarkson, et al. (1995) dont l'objectif est d'étudier la perception des praticiens et des utilisateurs hongrois et étrangers travaillant en Hongrie concernant les changements comptables un an après la mise en œuvre de la nouvelle loi comptable hongroise (1992-1993). Pour le faire les auteurs ont réalisé des entretiens puis ont élaboré un questionnaire et l'administré. Ces deux études sur les pratiques comptables soulèvent une problématique inhérente de toute législation comptable qu'elle soit nationale ou internationale sur les écarts entre le discours véhiculé dans les textes réglementaires et ce qui se pratique réellement au sein des entreprises, une problématique omniprésente dans le cas des pays en transition dont les conditions fiables pour une étude empirique ne sont pas pour le moment facilement acquises car le processus de la réforme de la comptabilité n'a pas encore abouti.

Toutefois, ces études n'apportent pas d'éclairage sur l'assertion qui fait le consensus de tous les acteurs clés de la transition à savoir que l'adoption d'une comptabilité capitaliste est la condition indispensable pour le fonctionnement de l'économie de marché. Les auteurs travaillant sur la réforme comptable dans les pays d'Europe du Centre et de l'Est semblent adopter un postulat implicite fort selon lequel l'alternative pour la comptabilité d'entreprise sera celle pratiquée dans les pays capitalistes renforcée par les normes comptables européennes ou internationales. Ce qui signifie que tôt ou tard, l'ancien système sera totalement remplacé par le nouveau et donc l'importation intégrale d'une comptabilité capitaliste est prévisible, il ne reste que de voir laquelle parmi les différentes variantes de la comptabilité capitaliste. Il nous semble que le tableau général n'est pas aussi simple car si les « sources d'inspiration » proviennent des modèles comptables occidentaux, aucun pays n'a déclaré qu'il a importé en intégralité le système comptable britannique, français ou américain. La raison semble évidente car tout le monde sait pertinemment qu'une telle entreprise sera irréalisable car les conditions d'accueil du produit importé sont quasi-inexistantes. La réforme comptable ne pourrait pas se réaliser indépendamment des autres domaines tels que le droit, la fiscalité, le système bancaire, le social, l'intégration régionale et internationale etc. Mais en dépit de cette imperfection de l'environnement contextuel, une forme de comptabilité qualifiée de capitaliste est en usage dans ces pays en transition. Cette comptabilité capitaliste de la transition contient encore beaucoup d'écarts par rapport aux standards des pays capitalistes occidentaux. Or, l'aspect politique est entre autres un élément à ne pas négliger. Certains pays classés pays en transition comme la Chine et le Vietnam ont décidé de s'ouvrir sur le plan économique tout en maintenant au pouvoir le Parti Communiste. Les dirigeants politiques de ces pays ne décident de changer que ce qui leur semble nécessaire pour la mise en place d'une économie de marché. Des concessions importantes aux exigences de la communauté économique internationale ont été faites visant, semble-t-il un objectif purement économique, l'intégration au marché mondial. C'est pourquoi ces faits devraient être interprétés avec beaucoup de nuances étant donné qu'il est encore perceptible dans le langage officiel de ces deux pays une certaine réticence vis-à-vis du mot capitalisme et de ses dérivés. Ces deux pays se sont proclamés être sur la voie vers l'économie de marché à orientation socialiste, ou vers un socialisme de marché, jeu rhétorique ou ambition de proposer un nouvel ordre économique avec la co-existence de la propriété privée et la propriété d'Etat, des marchés libres et régulés, des prix de marché et des prix contrôlés ?

Comme l'a souligné Bryer, ce sera dans le langage comptable qu'on pourrait trouver les éléments de réponse sur le fonctionnement d'une économie car ce premier est conçu pour relater ce dernier et par ce fait ce premier est l'illustration idéale de l'objet qu'il représente.

I.2.3 Les liens entre comptabilité et capitalisme: Idéal-type de la comptabilité capitaliste (Chiapello et Ding 2004)

De ces réflexions s'insurge une interrogation : quels pourraient être les critères de qualification d'une comptabilité capitaliste ? Cette interrogation est au cœur même de l'article de Chiapello et Ding (2004). En reprenant la controverse engendrée par l'affirmation de Sombart sur les liens indissociables entre la comptabilité en parties doubles et le capitalisme, les deux auteurs se demandent si la comptabilité en parties doubles n'est pas spécifique au capitalisme, quels sont les concepts économiques caractéristiques d'une comptabilité qualifiée de capitaliste qui la diffèrent de celles d'une comptabilité communiste ? En replaçant les écrits de Sombart dans son contexte historique, l'expression '*comptabilité en parties doubles*' dans la phrase tant citée mais aussi tant critiquée de Sombart semble désigner une forme de comptabilité capitaliste qui cristallise l'avènement du capitalisme. De cette nouvelle lecture, Chiapello et Ding proposent un idéal-type de la comptabilité capitaliste. L'idéal-type, selon Weber, est l'ensemble des traits fondamentaux communs qui permettent de qualifier un système économique. L'idéal-type de la comptabilité capitaliste est un cadre qui regroupe les classifications, les principes, les méthodes d'évaluation, les règles de présentation de l'information comptable indispensables au bon fonctionnement de l'économie capitaliste. Ces classifications, principes, règles traduisent les relations qu'entretiennent les différents acteurs qui, en utilisant les données comptables, s'approprient une façon de représenter la réalité économique véhiculée par ces données et à leur insu se laissent influencer voire guider dans leurs actes, leur prise de décision.

Selon ces auteurs, la transition d'une économie communiste vers une économie de marché se présente comme le terrain d'investigation de prédilection pour faire émerger l'idéal-type de la comptabilité capitaliste en d'autres termes les pré-requis comptables pour qu'une économie capitaliste puisse effectivement fonctionner. Leur étude consiste à déterminer les caractéristiques des deux systèmes économiques, communisme et capitalisme pour en déduire les différences fondamentales qui peuvent être captées dans la comptabilité.

A la différence de Richard qui cherche à nous montrer la diversité des comptabilités capitalistes, l'idéal-type de la comptabilité capitaliste proposé par Chiapello et Ding (2004) nous propose un cadre d'analyse avec les caractéristiques fondamentales communes des comptabilités capitalistes qui pourrait servir de référence pour appréhender la réforme comptable dans les pays en transition car les études empiriques ont explicitement montré que la transition économique affecte directement la comptabilité et plus précisément la comptabilité d'entreprise.

Capitalisme	Communisme	Impact sur la comptabilité
<ul style="list-style-type: none"> – Se focalise sur l'accumulation du capital. Le capital investi doit dégager un profit qui sera ré-investi dans l'activité économique pour dégager plus de profit au cours de la période suivante. 	<ul style="list-style-type: none"> – Est organisé afin d'assurer une production suffisante pour la population avec les moyens de la production centralisée et planifiée et les échanges entre les entreprises. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Définition de l'entité de comptable ▶ Rôle de la comptabilité ▶ Concept de capital et définition du résultat économique de l'entreprise
<ul style="list-style-type: none"> – Les fonds requis pour l'activité économique proviennent des bailleurs de fonds privés. 	<ul style="list-style-type: none"> – Les fonds requis pour l'activité économique proviennent uniquement de l'Etat. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Format et définition du bilan
<ul style="list-style-type: none"> – Le profit ré-investi sera ajouté au capital initial et appartient aux propriétaires du capital initial. – Les revenus individuelles proviennent de leur travail et peuvent avoir des origines très variées. 	<ul style="list-style-type: none"> – Concept de profit est aboli. – L'unique source de revenus provient du travail et les sources de revenus sont très restreintes. – Un système de distribution égalitaire de la richesse accompagné d'une offre de services sociaux. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Définition du résultat de l'entreprise ▶ Méthodes appliquées dans la répartition du résultat ▶ Traitement comptable des salaires
<ul style="list-style-type: none"> – Il y a un marché et les entreprises fonctionnent en compétition. – Les prix dépendent de la règle de l'offre et de la demande. – Incertitude des marchés. 	<ul style="list-style-type: none"> – Absence du marché. Les activités économiques sont coordonnées et intégrées dans des systèmes hiérarchiques. – Les prix sont fixés bureaucratiquement. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Signification des concepts de charge et produit ▶ Rôle de la comptabilité ▶ Principe de prudence

(traduction)

Source: Eve Chiapello et Yuan Ding (2004) "Accounting and economic systems: an illustration with the economic transition process in China", The 3rd Workshop on Accounting and Regulation - The University of Siena, Italy, September 30 – October 2, 2004

Suite à cette analyse, nous pouvons affirmer que la réforme comptable est indispensable pour la réforme économique. En effet, l'ancienne comptabilité a connu des remaniements profonds tant au niveau fond qu'au niveau forme. Il serait intéressant de comprendre pourquoi certains changements s'imposent, d'autres non dans la mise en place d'une comptabilité de type capitaliste.

II. Les changements institutionnels dans la transition de la comptabilité d'entreprise

II.1 Le pouvoir normatif comptable est toujours entre les mains de l'Etat

Le vocabulaire « transition » retenu pour décrire le passage du communisme vers le capitalisme nous rappelle qu'en dépit des ruptures au regard de certains aspects, cette transformation est un processus s'inscrivant dans la suite d'un système socio-économique (le communisme) qui implique l'adoption d'un modèle de comptabilité spécifique de l'économie dirigée dont le promoteur unique est le Ministère des Finances pendant une durée relativement longue (45 pour l'Albanie ; 45 ans pour la Bulgarie, 50 ans pour la Chine, 40 ans pour la Tchécoslovaquie, 50 ans pour la Lituanie, 45 ans pour la Pologne, 70 ans pour l'URSS, 42 ans la Yougoslavie etc.). Même dans les pays ayant adopté « la thérapie de choc » comme la Russie ou la Pologne, les vestiges de l'ancien système ne s'effacent pas si facilement, ils accueillent et co-habitent les éléments émergents du nouveau système. En effet, si on peut détruire un édifice ou neutraliser un décret par une signature, il serait impensable d'effacer une façon de calculer, de penser par une loi ou des décrets. Ce qui nous demande d'avoir une approche moins déterministe du processus de désétatisation de la sphère économique en étudiant la transition. Dans une économie régie par le monisme réglementaire, où tout était dicté par les instances d'Etat, en l'absence d'acteurs d'instigation, la réforme comptable ne pourrait que relever d'initiatives gouvernementales qu'est le Ministère des Finances qui continue d'assurer la noble responsabilité de maître à penser de la comptabilité en dernier ressort (Feleaga 1992; Jaruga 1993; Dutia 1995; Richard 1997; Rask, Chu et al. 1998).

Cette situation trouve ses explications d'une part dans la faiblesse des organismes ou associations professionnelles qui viennent de se constituer comme les associations des comptables, les forums de discussions des problèmes comptables, les instituts de recherche en comptabilité, les clubs des utilisateurs de l'information comptable et, de l'autre, dans le manque d'enthousiasme de la part du Ministère des finances de démocratiser le pouvoir législatif comptable.

– En République tchèque, après la réforme comptable, le Ministère des finances continue d'assurer la responsabilité d'élaboration du nouveau système comptable. En 1991, la «*Prague School of Economics*» a eu l'initiative de soumettre une proposition de création d'un organisme consultatif travaillant en collaboration avec le Ministère des finances mais celle-ci a été rejetée (Zelenka, Seal et al. 1996). En 1995, face aux multiples problèmes qui surgissent suite à la mise en application du nouveau système, l'Association des comptables (une association professionnelle) et la Chambre des auditeurs proposent de créer avec le Ministère des Finances un organisme semblable au Conseil National de la Comptabilité français qui n'a pas pu aboutir (Schroll, 1995).

– En Pologne, le Ministère des Finances est l'auteur et l'institution qui dicte la nouvelle législation comptable. Des revendications et des critiques émanent de l'association polonaise des comptables et des universitaires demandant le droit de participer au processus de création de la législation comptable. Néanmoins quoique acceptée leur participation reste limitée aux recommandations ou commentaires sur des contenus rédigés par les technocrates du Ministère des Finances. Par contre, les utilisateurs de l'information comptable restent encore en marge de ce processus (Jaruga 1993).

– En Russie jusqu'en 1998, le Ministère des finances détient toujours les rênes du pouvoir de normalisation (Richard, 2000) mais avec une plus grande ouverture via la création du «Conseil des méthodes en comptabilité» comme organisme consultatif auprès du Ministère.

Tableau II.1 - 2 : Sources de la réglementation comptable dans les pays en transition

Pays	Source	Comptabilité communiste	Comptabilité capitaliste
Albanie	Sudar et Pitt [2004]	Ministère des Finances	- Conseil National de la Comptabilité du Ministère des Finances (1993) - Directoire de la comptabilité (1998) relevant du Ministère des Finances
Bulgarie	Richard [1997]	Ministère des Finances	Ministère des Finances et création d'un organe consultatif (article 9 : autres dispositions de la loi comptable)
Tchéquie	Schroll [1995]	Ministère des Finances	Identique
Hongrie	Boross et al. [1995]	Ministère des Finances	Ministère des Finances et prise en compte des opinions des utilisateurs potentiels : - Union des entrepreneurs ; - Chambre de commerce ; - Managers des entreprises ; - Institutions financières internationales ; - Universitaires ; - Experts des cabinets de comptabilité ; - Professionnels comptables ; - Cabinets d'audit
Pologne	Jaruga [1993]	Ministère des Finances	Ministère des Finances avec recommandations et/ou commentaires des universitaires, de l'Association des comptables
Lituanie	Mackevicius et al. [1996]	Ministère des Finances de l'URSS (1)	Ministère des Finances de la Lituanie et Conseil des méthodes en comptabilité et en reporting (forum de discussion)
Roumanie	Dutia [1995]	Ministère des Finances	Ministère des Finances et Collège consultatif de la comptabilité (Colegiul Consultativ al Contabilității)
Russie	Richard [1997]	Ministère des Finances dont Conseil supérieur de l'économie nationale	Ministère des Finances et Conseil des méthodes pour la comptabilité (rôle consultatif)
Yougoslavie	Petrovic et Turk [1995]	Département de comptabilité au sein du Ministère des Finances (Administrative Office for Book-keeping within the Federal Ministry of Finance)	Bureau Fédéral des Finances et (Federal Secretariat for Finance) Association Yougoslave des Comptables et des experts financiers (participation à la préparation de la nouvelle législation)
Chine	Gervais [1996]	Division de l'administration des affaires comptables au sein du Ministère des Finances (DAAC)	Identique

(1) La Lituanie était incorporée à l'URSS en 1940 puis après la deuxième guerre mondiale de 1945 jusqu'en 1990. La comptabilité en usage pendant cette période était la comptabilité soviétique.

– Il n'existe pas de solution prêt-à-porter, chaque pays essaie de trouver son propre chemin. En Albanie, la responsabilité de mener la réforme comptable et concevoir la nouvelle législation comptable a été attribuée au Conseil National de la Comptabilité (*National Council of Accounting – NCA*) créé en 1993 qui est un organe rattaché au Ministère des Finances mais doté d'un statut d'organe consultatif, non-gouvernemental. Le NCA a pour mission de développer les politiques comptables et supervise leur mise en application. Face à l'incapacité du NCA à honorer ses engagements et à sa lenteur dans la résolution des problèmes, un autre organe a été créé en 1998 : le Directoire de la comptabilité (*Directorate of Accounting -DA*) relevant du Ministère des Finances (Sudar et Pitt 2004, p. 16), même statut avec un nouveau effectif et des objectifs plus ambitieux.

Le tableau II.1 - 2 nous fait un état des lieux et nous dévoile cette tendance à plus d'écoute, à plus de coopération entre les autorités gouvernementales et les organisations professionnelles afin d'atteindre l'objectif premier de la réforme : la conception d'une comptabilité d'entreprise indépendante du système d'agrégation des données économiques nationales.

Comme tout processus de réforme, essais et ajustements s'alternent. Les exemples pris dans les différents pays montrent que le Ministère des Finances détient encore une certaine mainmise et un pouvoir de décision en matière de législation comptable en dernier ressort. Mais les instances ministérielles sont conscientes de l'importance des opinions émises par les universitaires et les associations professionnelles qui représentent les préoccupations des entreprises et des praticiens. Les échanges riches et plus intenses entre les praticiens, les universitaires, les chercheurs sont autant de vecteurs renforçant le processus d'initiation et d'apprentissage de la comptabilité capitaliste. Les références normatives ne sont plus des textes réglementaires partiels qui peuvent être facilement modifiés voire remplacés. Dès le début du processus, tous les pays ont décidé de se doter d'une législation régie par une loi comptable ou un texte faisant acte de loi qui constitue le cadre conceptuel pour l'élaboration des normes comptables nationales.

II.2 L'adoption des normes internationales dans l'élaboration de la nouvelle législation comptable

A côté des impératifs engendrés par la substitution du Plan par le marché, la pulsion aux changements provient aussi des forces de pression extérieures qui obligent les autorités nationales d'inscrire la réforme comptable parmi les projets prioritaires (Bailey 1995). Comme forces de pression, on pourrait citer les bailleurs de fonds institutionnels internationaux et les investisseurs étrangers. En effet, ces pays ont soif de capitaux étrangers pour se développer car la plupart sortaient d'une situation économique de pénurie ou de crise et il leur est donc difficile de mobiliser les sources de capitaux locaux. Les organisations internationales telles que le Fonds monétaire international, la Banque mondiale ou régionales comme la Banque européenne pour la recherche et le développement (dans le cas des pays d'Europe de l'Est ou du Centre), la Banque asiatique pour le développement (pour les pays en transition en Asie) ne ménagent aucun effort pour exiger de la part des pays bénéficiaires des comptes standardisés selon les normes comptables internationales.

L'aspiration d'adhésion à l'Union Européenne des pays en transition d'Europe a fait que les directives européennes en matière de comptabilité devaient être prises en compte en amont du processus d'élaboration du nouveau système comptable (Jaruga 1993; Schroll 1995; Garrod and McLeay 1996; Gervais 1996; Jaruga 1996; Sucher, Seal et al. 1996). La préoccupation première qui incombe aux normalisateurs nationaux est le travail d'harmonisation entre la réglementation nationale avec les normes continentales (les 4^è et 7^è directives européennes) et internationales (IAS).

Si la plupart des pays d'Europe de l'Est et du Centre ont intégré les directives européennes dans la réglementation nationale, certains pays ont essayé de combiner les deux sources de

normes U.E et IAS comme la Russie, la Roumanie, la Tchéquie, etc. malgré les risques d'incompatibilité des sources, afin de pouvoir satisfaire aux instances européennes et d'attirer les sources de financement hors union car ces pays en pleine expansion économique ont besoin d'attirer les investissements étrangers et de se créer des partenaires commerciaux de part le monde (Craner, Krzywda et al. 2000). La voie de l'harmonisation comptable s'avère incontournable face à la mondialisation de l'économie et à l'effacement des frontières entre les marchés. La comptabilité financière, considérée comme le langage universel des affaires, s'impose comme un critère d'intégration. Le rapprochement aux normes comptables internationales dans d'autres pays hors Union Européenne dans le cas de la Chine s'inscrit aussi dans cette volonté d'intégration (Ding 2000). La carte de membre à part entière de l'Organisation Mondiale du Commerce et le succès de la Chine dans l'attraction des investissements étrangers pourraient trouver une part d'explication dans ses efforts d'harmonisation comptable (Rask, Chu et al. 1998, p.84)

Tableau II.2 - 3 : Quelques dates clés sur la réforme comptable des pays en transition relevées dans les articles publiés entre 1992 et 2000

Pays	Initiative de ré-orientation économique	Réforme de la comptabilité	Texte cadre de la législation comptable		Normes comptables nationales	Influences des normes internationales	
						Directives UE	IAS
Albanie		1991	Loi	1993		x	x
Bulgarie			Loi	1991	1991		x
Tchéquie		1990	Loi	1991		x	x
RDA	1990	1990					
Hongrie	1988		Loi	1992		x	
Pologne		1991	Loi	1994		x	x
Lituanie	1990	1990	Loi	1992			
Roumanie			Loi	1991		x	x
Russie	1986	1989	Loi	1996			x
Yougoslavie	1989	1989	Loi	1990			
Chine	1978	1993	Loi	1995	1993		x

(Sources : données extraites des monographies et articles de recherche)

(1) : ré-orientation économique signifie la remise en cause du système d'économie centralisée et planifiée exprimée à travers le discours politique

II.3 D'un utilisateur unique à une pluralité d'utilisateurs de l'information comptable

L'information comptable dans la société communiste est destinée à un utilisateur exclusif qu'est l'Etat. Avec l'ouverture économique et la reconnaissance du capital privé la comptabilité d'entreprise aurait dû être une affaire du monde des entreprises et du corps professionnel. Néanmoins, une lecture attentive permet de déceler certaines rémanences de l'époque antérieure : « la loi roumaine et le décret russe font référence au gouvernement en tant qu'utilisateur fondamental des comptes. (Richard, 1997, p. 363)

Comme les sources de financement des entreprises ne provenaient plus uniquement de l'Etat, les capitaux privés confèrent à leurs propriétaires un droit de regard dans la gestion de l'entreprise dont l'information comptable mais la nouvelle législation comptable n'est pas toujours très explicite sur ce sujet. La question à qui sera destinée l'information comptable des entreprises ne figure pas parmi les préoccupations ni des législateurs ni des chercheurs.

Jacques Richard (1997), après étude des textes législatifs des pays d'Europe de l'Est, a indiqué que seules deux lois, la loi hongroise et la loi roumaine ont nommé les utilisateurs potentiels de l'information comptable.

– Dans la préface du « *Slovene Accounting Standards Act* », il a été écrit qu'en Slovénie les parties intéressées par l'information comptable sont les propriétaires actuels et futurs, les investisseurs, les employés, les créanciers, les fournisseurs, les clients, le gouvernement et les institutions ainsi que le public d'une manière général. La liste des utilisateurs potentiels de l'information comptable en Slovénie est plus large que celle des normes internationales dans lesquelles est stipulé que les utilisateurs principaux sont les investisseurs. Les utilisateurs potentiels officiellement nommés dans les textes réglementaires ne sont pas, *de jure*, servis comme il se doit car l'ambition de vouloir satisfaire un public trop large pourrait parfois se solder en insatisfaction générale (Garrod and McLeay 1996).

– Une omission, pourtant, a attiré l'attention de Bailey (1995, p. 618) et de Richard (1997, p. 363) : « *dans aucun pays (sauf en Bulgarie en fin de liste) le personnel n'est cité* » (Richard, 1997 ; p. 363). Le maître collectif des entreprises étatiques communistes ne semble pas être mieux considéré dans le contexte du nouveau capitalisme.

– Les bourses de valeurs, nouvellement créées dans la plupart des pays représentent le profil d'utilisateur qui peut influencer directement ou indirectement sur le contenu de l'information publiée et de sa qualité (Winkle et al. 1994). Ce nouveau profil d'utilisateur n'est pas assez mis en avant dans les études pour deux raisons, premièrement parce que le nombre d'entreprises qui sont cotées dans les pays en transition n'est pas encore assez nombreux et deuxièmement parce que le fonctionnement de ces nouveaux marchés reste souvent sous la gironde des agences de surveillance gouvernementales (Krzywda, Bailey et al 1998). Il est certain que l'importance de ces marchés dans le futur jouera le rôle de promoteur pour la transparence et la fiabilité de l'information comptable et sa diffusion.

Accorder à un nombre plus large de lecteurs entraînerait-il nécessairement un changement de contenu ? La problématique sous-jacente est plutôt de savoir quel type d'information pour quel type d'utilisateur qui reste toujours un sujet de débat dans les économies capitalistes.

II.4 L'émergence de la profession comptable et des associations professionnelles

La réglementation comptable communiste est constituée de textes dictant les règles d'évaluation, d'enregistrement dans les comptes, les délais, les règles à suivre pour remplir les formulaires comptables et fiscaux, en résumé un guide pratique pour les praticiens. Les Chefs comptables sont nommés pour veiller à l'intégrité des ressources fixes et circulantes mises à la disposition de l'entreprise. Ils sont des envoyés du Ministère des Finances sur le terrain et ils sont censés appliquer les règles à la lettre. Ils sont fonctionnaires et selon la logique doivent défendre le point de vue de l'Etat représenté dans la réglementation (Mackevicius, Aliukonis et al. 1996). Il leur incombe l'unique et peut-être la plus difficile responsabilité : préserver le patrimoine du peuple, qualifiée de gardiennage par Bailey. (Krzywda, Bailey et al. 1995)⁴. Ils sont considérés comme de simples techniciens pour passer les enregistrements comptables.

La profession comptable n'était pas une profession indépendante et il n'existait donc pas d'association indépendante de professionnels comptables comme dans les pays occidentaux (Chan and Rotenberg 1999). La fonction de Chef comptable est un poste démunie de pouvoir. Le mutisme stoïque des Chefs comptables communistes pris dans l'étau des intérêts qui

⁴ Krzywda, Bailey and Schroeder, 1995, A theory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland, *European Accounting Review*, 1995, Vol.4, N° 4, pp. 625-657

"The fundamental emphasis of accounting in command economy was on custodianship of state resources."(p.643)

n'auraient pas dû être conflictuels : d'une part, l'Etat – Représentant suprême du peuple et de l'autre le maître collectif des entreprises incarné par le Directeur, le tout s'inscrivant dans un contexte où les manifestations revendicatives seraient prohibées, fut interprété dans les études comme un manque de considération pour la profession comptable (Bailey 1988; Cabagnols 1996; Mackevicius, Aliukonis et al. 1996). Une part de vérité dans cette observation vient du fait que les qualités de sélection sont plutôt de caractère politique et du faible niveau de compétence des praticiens. Néanmoins il serait plus intéressant de repositionner le Chef comptable dans le modèle de surveillance croisée volontairement mise en place par les autorités centrales en plaçant ses deux envoyés dans une même unité de production avec des responsabilités convergentes en termes d'objectifs mais conflictuelles en termes d'actions. Dans un système d'économie dirigée, les risques du comportement humain ne sont pas moins problématiques que la volatilité du marché dans l'économie capitaliste. C'est la raison pour laquelle le mot d'ordre dans la gestion des entreprises est la préservation du patrimoine collectif. La prévention des risques de gaspillage ou d'abus de biens sociaux, au nom de la collectivité du personnel est la préoccupation au quotidien des instances de tutelle. La comptabilité et son exécutant le Chef Comptable n'ont pas les mêmes finalités que celles de son homologue dans une économie capitaliste. Nous reviendrons sur ce tandem dans notre étude empirique sur le cas du Vietnam.

Aujourd'hui, on constate une tendance à externaliser le service de comptabilité surtout au sein de la population des petites entreprises. La reconnaissance de cette profession est entrain de se faire via la formation standardisée au niveau national et l'harmonisation des diplômes spécialisés avec l'international (Chan and Rotenberg 1999). Ce processus n'est pas homogène d'un pays à un autre. Les auteurs distinguent deux profils de pays : ceux dont l'histoire était marquée par une période de développement économique «capitaliste» comme la Hongrie, la Russie, l'Allemagne, la Chine etc. et ceux qui accèdent au communisme sans transition par une période courte ou longue soit-elle de capitalisme. Les premiers disposent d'un substrat social favorisant la naissance d'un corps professionnel de comptables et donc l'émergence des associations professionnelles ou des organes de réflexion dans le domaine de la comptabilité. Quant aux derniers, en processus d'initiation au capitalisme, il leur faudrait plus de temps pour que la profession s'impose, les professionnels s'organisent et surtout pour que la nouvelle administration change leur attitude et accepte la présence de telles organisations.

L'intervention des autorités gouvernementales se fait aussi sentir au niveau de la création des associations professionnelles comptables. Dans plusieurs pays, la création d'une association de comptables se fait par décret, sur décision du ministère des finances ou dans le cadre de la loi comptable et les critères d'adhésion sont aussi déterminés par décret comme en Albanie, en Chine, en Hongrie, en Roumanie. La tradition ancienne selon laquelle tout est régi par des décisions gouvernementales ne semble pas encore changer ni du côté de l'administration, ni du côté des praticiens.

Tableau II.4 - 4 :**Organisations professionnelles comptables nouvellement créées dans les pays en transition**

Pays	Source	Noms des associations professionnelles et année de création	Statut
Albanie	Sudar et Pitt [2004 : 17]	– Association des comptables de l'Albanie (<i>Association of Accountants of Albania – AAA</i>)(1998)	Une association professionnelle pour tous les praticiens.
		– Ligue professionnelle des comptables agréés (<i>The Professional league of Approved Accountants (PLAA)</i> (2000)	Une association créée pour les personnes ayant obtenu le Diplôme d'expert comptable établi par le Directoire
Bulgarie			
Tchéquie	Schroll, Rudolf [1995 : 832]	– Union des comptables (<i>Svaz účetních</i>)	Une association professionnelle
RDA			
Hongrie	Boross et al. [1995 : 717]	– Comité National de la Comptabilité (<i>National Accounting Board</i>) (1991)	Une institution créée par la Loi Comptable de 1991
Pologne		– Association des comptables	
Lituanie	Mackevicius et al. [1996 : 52]	– Association lituanienne des comptables et des auditeurs (LBAA) (1993) (<i>Lietuvos buhalteriu ir auditoriu asociacijos</i>)	Une association nationale indépendante
Roumanie	Dutia, Traian [1995 : 45]	– <i>Colegiul Consultativ al Contabilității</i> (1992)	Collège créé sur Ordonnance gouvernementale (n° 575/1992)
	Dutia, Traian [1995 :746]	– Institut public des commissaires aux comptes et des comptables agréés (1992) <i>Corpului Expertilor Contabili si Contabililor Autoizati (CECCA)</i>	Une organisation publique et légale
Russie			
Yougoslavia	Petrovic et Turk [1995:812]	– Association Yougoslave des comptables et des experts financiers (1989)	
Chine	Tang [2000:82]	– Institut chinois des commissaires aux comptes agréés (<i>Chinese Institute of Certified Public Accountants – CICPA</i>) (1993)	Une institution créée par le texte réglementaire sur les normes comptables chinoises pour les entreprises

II.5 La formation standardisée avec des programmes diplômant

Le facteur humain est un handicap important pour beaucoup de pays en transition et pourrait représenter comme un frein pour la réforme (Winkle et al. 1994). Une autre composante de la comptabilité qui n'a pas été suffisamment considérée est le support linguistique. En effet, la comptabilité se pratique dans une langue nationale. Si l'importation de l'outil est concevable, l'importation des hommes impensable, sauf dans le cas unique voire spectaculaire de la réforme comptable suite à la réunification des deux Allemagnes. En moins d'un an la mission de refaire le bilan d'ouverture des anciennes entreprises étatiques de la RDA en vue de les préparer au grand mouvement de mise en vente était assurée par l'armée des comptables de la République Fédérale Allemande (7.500 comptables qualifiés de la RFA) qui ont joué le triple rôle de praticien, de commissaire aux comptes et de formateur auprès de leurs homologues de l'Est (Young 1999) et les normes comptables appliquées sont celles importées d'office de la RFA.

Les comptables communistes, pour la plupart, n'avaient pas reçu de vraie formation professionnelle. Leur travail consiste à consulter les règlements comme des guides encyclopédiques puis à les appliquer sans interprétation tellement ils sont minutieusement établis et explicités dans les textes réglementaires (Chan et Rotenberg 1999). Comme le poste de comptable ne requiert pas de formation spécifique, en Albanie, ce sont les ingénieurs qui assurent la tenue des livres de comptes des entreprises (Sudar and Pitt 2004).

Selon Feleaga (1992), « *le problème le plus épineux est la sensibilisation rapide et le recyclage de tout le personnel comptable roumain.* » (p.232)

La pénurie des comptables formés à la comptabilité capitaliste pour accompagner la transition économique est un phénomène observé dans tous les pays en transition. Chaque pays fait de son mieux pour résoudre ce problème. Une solution à double vitesse s'impose : la re-formation des anciens comptables et la formation d'une nouvelle génération de comptables.

La prise de conscience de l'importance du facteur humain dans la réforme de la comptabilité d'entreprise s'est révélée dès le début du processus mais les priorités accordées à la refonte de cadre conceptuel comptable ont monopolisé le peu de disponibilités en ressources humaines comptables c'est la raison pour laquelle la question de la formation des comptables n'a pas bénéficié des moyens adéquats et rapides. Néanmoins il faut reconnaître que la réforme dans le domaine de l'enseignement de la comptabilité capitaliste appelle à des expériences, à un savoir et un savoir-faire dont ne disposent pas les pays en transition (Chan et Rotenberg 1999).

La formation des comptables est une « *action est de longue haleine et les facultés de profil doivent y jouer un rôle essentiel. Simultanément les universitaires ont le devoir moral de soutenir la réforme par la voie de la publication des ouvrages, des articles et des études. Le message transmis dans les amphithéâtres est sous-entendu.* » (Feleaga 1992, p.232)

Les universitaires, en assurant la diffusion de la comptabilité capitaliste, participe à la dynamique de la réforme et s'affirment comme un contrepoids d'opinion face aux organismes ministériels. Nous avons pu constater que les initiatives d'ébauche d'appareillage consultatif proviennent souvent des milieux universitaires comme en Bulgarie, en Pologne ou en Tchéquie. La réforme dans le domaine de la formation remet en cause non seulement le contenu des programmes de formation – dans notre travail, ce sont les programmes de l'enseignement de la comptabilité d'entreprise - mais aussi la conception des programmes, de la pédagogie et des méthodologies et méthodes en usage pendant la période communiste.

II.6 Du contrôle de l'Etat à l'audit comptable externe et indépendant

Comme il a été indiqué, les concepteurs de la comptabilité dans les économies socialistes ont une approche sociétale de la comptabilité selon laquelle l'objectif principal de la comptabilité n'est pas au service des entreprises. La comptabilité est avant tout un outil de contrôle des autorités suprêmes étatiques. Cet objectif s'est vu modifié dans le passage à l'économie de marché mais l'empreinte de l'ancien système persiste. *Moyen de contrôle direct sur les entreprises d'Etat, la comptabilité a été repensée pour devenir un outil de contrôle indirect ou de surveillance sur les entreprises privatisées* (Bailey 1995). La comptabilité reste la source d'information principale servant les objectifs fiscaux et alimentant le système des agrégats statistiques macroéconomiques. Il en est de même de l'activité d'audit. Celle-ci n'est pas une activité nouvelle spécifique de l'économie capitaliste. Dans le contexte de la transition, l'audit comptable pourrait être considéré comme la transformation du mécanisme pré-existant qualifié de vérification des comptes. La vérification administrative des comptes des autorités ministérielles sur les entreprises d'Etat communistes se transforme en audit des comptes sur les entreprises privatisées, privées (Zelenka, Seal et al. 1996).

La notion d'audit externe indépendant a été introduite dans les pays en transition suite à l'introduction des règles de marché. Mais il serait illusoire de penser que les pratiques des pays capitalistes peuvent être immédiatement répliquées au sein d'une économie où la conformité aux réglementations comptables a été le maître mot pour la tenue des comptes pendant plusieurs décennies. Il ne serait donc pas surpris de constater la trace de l'esprit de la vérification sur la conformité réglementaire dans le comportement des anciens contrôleurs communistes (« *the censors* ») reconvertis en auditeurs.

La référence au concept de « *true and fair view* » comme objectif du travail d'audit est présente dans presque toutes les législations d'audit nationales dans une vision d'harmonisation avec la quatrième directive européenne mais une étude sur la pratique dévoile une traduction très proche à celle du respect de la loi qui caractérisait les pratiques de la vérification des comptes sous l'ancien système. Sucher et Zelenka (1998:743) ont constaté que l'audit des comptes des entreprises en Tchéquie est très orienté au respect de la législation comptable et fiscale.

L'émergence de l'activité d'audit entraîne la création ou la ré-activation des organisations professionnelles. En Roumanie, une telle organisation du nom de CECCAR qui était fondée en 1921, inactive pendant toute la période communiste est de nouveau ré-établie en 1992.

La chambre hongroise des auditeurs, l'association polonaise des comptables et la chambre nationale polonaise des auditeurs statutaires ont connu la résurrection suite à la réforme économique. D'autres sont nouvellement créées comme la chambre des auditeurs de la République tchèque ou l'association hongroise des comptables et l'association hongroise des conseillers en fiscalité nées du programme d'assistance de l'Union européenne EU Phare.

L'affirmation de la profession et une plus grande prise de conscience des entreprises concernant la nécessité et l'importance de l'audit des comptes est entrain de se faire. Certains pays ont su profiter des expériences antérieures (d'une certaine époque révolue capitaliste) pour accélérer le processus, d'autres apprennent le métier en le découvrant. La Pologne, en tirant des leçons d'expérience de ces voisins européens, s'est rapidement doté d'un cadre de loi avec une loi sur l'audit et favorise la création d'une profession d'auditeur indépendante qui constituent les conditions premières afin d'organiser l'activité d'audit des comptes des entreprises comme elle a été clairement stipulée dans la loi d'audit polonaise selon laquelle le travail d'audit doit être effectué par des auditeurs indépendants qualifiés travaillant seuls ou travaillant dans des cabinets d'audit (en conformité avec l'article 15 – section 1 de la loi) (Jaruga 1993).

Tableau II.6 - 5 :

Cadre légal et organisations professionnelles des auditeurs dans les pays en transition

Pays	Cadre légal	Nom des associations professionnelles d'audit
Albanie	<p>☞ Acte du Conseil Alban des ministres sur l'organisation de la profession d'audit</p> <p>Sudar et Pitt [2004 : 16]</p>	<p>– Institut des auditeurs agréés (<i>Institute of Authorised Chartered Auditors – IACA</i>) (1995)</p> <p>Sudar et Pitt [2004 : 16]</p>
Bulgarie		
Tchéquie	<p>☞ Loi concernant les auditeurs et la Chambre des auditeurs octobre 1992</p> <p>Zelenka et al. [1996:]</p>	<p>– Chambre des auditeurs de la République Tchèque (1992) (<i>Komora auditorií České republiky</i>)</p> <p>Schroll [1995 : 832]</p>
RDA		
Hongrie	<p>☞</p>	<p>– Association hongroise des auditeurs fondée en 1987 et rebaptisée Chambre Hongroise des auditeurs</p> <p>Boross et al.[1995 : 717]</p>
Pologne	<p>☞ Loi sur l'audit <i>Audit Act</i> (1991)</p> <p>Jaruga [1993]</p>	<p>– Chambre nationale des auditeurs statutaires (1991) (<i>National Chamber of Statutory Auditors</i>)</p> <p>Krzywda et al. [1998 : 413]</p>
Lituanie	<p>☞</p>	<p>– Association lituanienne des comptables et des auditeurs (LBAA) (1990) (<i>Lietuvos buhalteriu ir auditoriu asociacijos</i>)</p> <p>Mackevicius et al. [1996 : 52]</p>
Roumanie	<p>☞ Loi sur l'audit <i>Audit Act</i> (1999)</p> <p>King et al. [2001:154]</p>	<p>– Association CECCAR créée en 1921, suspendue pendant l'époque communiste et ré-activée en 1992</p> <p>King et al. [2001:154]</p>
Russie	<p>☞</p>	
Yougoslavie	<p>☞</p>	
Chine	<p>☞ Principes et normes d'audit comptables</p> <p>Tang [2000:82]</p>	<p>– Association des auditeurs publics agréés (<i>Chinese Association of Certified Public Auditors – CACPA</i>) (1993)</p> <p>Tang [2000:82]</p> <p>qui est fusionnée en 1995 avec l'Institut chinois des comptables agréés (<i>Chinese Institute of Certified Public Accountants – CICPA</i>) pour former le nouveau CICPA.</p> <p>Xu-Dong Ji [2000:51]</p>

En Roumanie, aucune obligation d'audit des comptes n'était imposée jusqu'à la promulgation de la loi sur l'audit en 1999 (OUG 75/1999 : the Audit Law). Avant la publication de ce texte, la pratique de l'audit des comptes en Roumanie se faisait d'une manière facultative sur demande spécifique de la société, de la maison mère ou des investisseurs.

Dans certains pays, l'esprit de la vérification des comptes de l'époque communiste marque encore fortement l'activité d'audit. La définition de l'audit comptable statutaire stipulée dans la loi d'audit de l'Albanie en est une illustration.⁵

« *L'audit statutaire signifie l'examen des états financiers par un auditeur indépendant qui prononcera son opinion à savoir si les états financiers présentent fidèlement ou non la situation financière de l'entreprise, les résultats des opérations effectuées et les flux de trésorerie conformément aux exigences réglementaires et à la loi commerciale de l'Albanie* » (notre traduction, Sudar et Pitt 2004, p.16).

L'indépendance des auditeurs reste un sujet de polémique dans plusieurs pays en transition car c'est un sujet qui fâche et source de tension entre les associations professionnelles et les institutions gouvernementales. Tant que les règles sont imposées d'en haut, les objectifs recherchés et la qualité attendu du travail des auditeurs marquent encore un écart important en contexte de transition comparés à ceux des auditeurs dans les économies capitalistes occidentales.

La modernisation de la législation comptable et d'audit dans la plupart des pays en transition est indéniable mais la mise en œuvre des nouveaux textes ne pourraient se faire en l'absence des certaines conditions contextuelles, fonctionnelles et humaines. Il est important de souligner que l'auditeur est une profession à part entière qui requiert des compétences professionnelles et des normes de travail spécifiques différentes de celles des comptables.

III. Les changements des *formes* de la comptabilité d'entreprise

III.1 La redéfinition des objectifs de la comptabilité d'entreprise

Les changements institutionnels concernant la nature de la propriété, les formes et les statuts des entreprises, les profils et les rôles des législateurs, des comptables et des bénéficiaires de l'information comptable entraînent forcément une redéfinition des objectifs de la comptabilité. La comptabilité d'entreprise a pour objectif de fournir de l'information sur l'entreprise. Comment est-elle définie cette information ? La lecture des articles fait ressortir le principe du « *true and fair view* » de la quatrième directive qui semble être largement intégré dans la nouvelle législation comptable des pays européens en transition (Sucher, Seal et al. 1996; Richard 1997). La comptabilité doit fournir de l'information « *true and fair* » sur l'activité économique de l'entreprise répondant à la demande des utilisateurs potentiels.

La question qui s'ensuit sera que signifie « *true and fair* » ?

Nous référant à la littérature en langue anglaise nous avons l'impression qu'il existe une certaine homogénéité au niveau du vocabulaire. Mais le principe inscrit dans les textes semble revêtir de significations différentes parfois divergentes d'une personne à une autre, d'une institution à une autre. Comment les utilisateurs du principe de « *true and fair view* » le perçoivent-ils ? Telle est la question de recherche que Sucher et ses collègues se sont posée. Dans une étude dédiée au concept de « *true and fair view* » dans la législation Tchèque, Sucher

⁵ Sudar et Pitt, 2004, An analysis of the choice of accounting system in a transitional economy – A contingency-based approach applied to the experience of Albania, working paper, p. 16.

“Statutory audit means the examination of financial statements by an independent auditor to express an opinion on whether the statements taken as a whole present fairly the financial position, results of operations and cash flows in conformity with relevant and appropriate regulatory requirements”. According to the law on commercial companies of Albania.”

et al. (1996) ont essayé de répondre à deux interrogations : Premièrement, quelle sera la re-traduction littérale (par littérale, les auteurs entendent une traduction qui respectent le fond et le style du document de départ) vers l'anglais des différentes formulations en langue locale ? ; puis deuxièmement, que signifient ces mots pour les personnes qui les mettent en pratique à travers la mise en application des textes réglementaires ?

A la première question, les auteurs arrivent à une conclusion que la compréhension du mot exprimé en langue tchèque est plus proche du mot « *faithful* » que celui de « *fair and true* » parce qu'apparemment les normalisateurs ont travaillé avec la version française de la quatrième directive d'où l'esprit de l'image fidèle prime. Pour répondre à la deuxième question, les auteurs ont mené des interviews auprès des représentants des Cabinets des Big Six, des représentants du ministère des finances, des comptables, des entreprises, des analystes financiers en bourse. Les résultats sont relativement surprenants : sur le même territoire, au même moment chaque profil de personne fournit une interprétation et une application totalement différente l'une de l'autre. Malgré cette diversité, toutes les interprétations semblent convenir plus au moins à l'esprit des textes réglementaires. Tout le monde y trouve son compte. L'étude de Sucher et al (1996) dévoile une réalité presque inévitable rencontrée dans tous les cas de figure : une situation d'ambiguïté causée soit par des incompatibilités réglementaires soit par des incohérences rhétoriques⁶ (Sucher et al. , 1996, p. 553).

Richard (1997), dans l'analyse des textes législatifs originaux, rejoint les constats de Sucher et ses collègues. En étudiant les documents réglementaires des pays d'Europe de l'est, l'auteur a constaté une pluralité de formulations qui révèlent *des différences importantes tant en ce qui concerne l'objet assigné à la comptabilité que les qualités exigées pour sa description. Selon l'auteur, la question fondamentale est évidemment de savoir si ces différences renvoient à des exigences distinctes. Apparemment, ces différences ne sont en fait que purement formelles.* (p.364)

Ces différences témoignent de la pluralité des conceptions proposées, mais aussi de la diversité des influences étrangères. Pour Richard (1997), *s'agissant des influences étrangères, on peut distinguer quatre groupes de pays. La Roumanie et la Tchéquie ont adopté une tournure utilisée en France celle d'« image fidèle ». Il y a semble-t-il une relation évidente avec la participation d'experts français aux travaux préparatoires de la législation comptable dans ces pays. En Hongrie, le texte de loi présente des similitudes frappantes avec la législation allemande. En Pologne, le texte relatif aux objectifs de la comptabilité est très proche de la version anglaise de la quatrième directive et c'est le seul pays où il est question de « true and fair disclosure of the assets ». En revanche, les textes en vigueur en Bulgarie et en Russie semblent moins influencés par une formulation empruntée à un pays européen.* (p. 365)

Toutefois, Richard (1997) souligne que même dans les quatre pays où le principe de « *true and fair view* » a fait son œuvre, le texte de la quatrième directive n'a pas pour autant été respecté dans son intégralité.

La Chine qui se dit est en harmonie avec les normes internationales IASC continue à accorder une grande importance aux considérations macro-économiques dans le domaine de la comptabilité à travers l'article 11 des normes comptables générales précise : « *L'information comptable doit se conformer aux exigences de l'administration macro-économique de l'Etat, satisfaire les besoins des parties intéressées à la compréhension de la situation financière et du résultat d'exploitation de l'entreprise, et satisfaire également les besoins de l'entreprise*

⁶ "In some ways, as has been argued by other authors (Alexander, 1993), the TFV concept has a specific meaning to a time and a place (within or between countries). However, from our study of progress with the concept in Czech accounting, it seems clear that TFV can signify different meanings to different people within the same country at the same time." (p. 553).

elle-même pour renforcer le contrôle interne d'exploitation » (Evraert et Ding, 2000, p. 295). Ces dispositions de l'article 11 reflètent une part de réalité politique et économique chinoise où le secteur public reste encore prédominant, mais des objectifs nouveaux liés à l'entreprise commencent déjà à prendre place dans les textes.

Nous pourrions affirmer qu'en dépit des réserves, une nouvelle comptabilité est en élaboration avec des objectifs axés sur l'entreprise et sa gestion. C'est à travers la publication d'une loi comptable dans tous les pays en transition sans exception, distinguant les objectifs microéconomiques de ceux macroéconomiques et par là fixant le cadre institutionnel à partir duquel sera élaborée une comptabilité d'entreprise dans le sens de Bailey (1995), une comptabilité qui permettra la mesure de la performance de l'entreprise, entité économique et comptable à part entière et qui sera la source d'information pour la prise de décision économique, que se concrétisent les nouveaux objectifs de la comptabilité.

La loi comptable a fixé le cadre de la nouvelle comptabilité. Nous allons maintenant, à partir de ce cadre général, explorer les remaniements et/ou les nouvelles émanations comptables capitalistes.

III.2 La nomenclature des comptes ou le plan des comptes (*Chart of accounts*)

Le premier document qui nécessite un remaniement suite aux changements économiques est la nomenclature des comptes ou plus précisément les comptes car un compte est une catégorie de classification des transactions économiques. La réforme économique fera émerger de nouveaux types de transactions et en fera disparaître d'anciens, d'où la nécessité de créer de nouveaux comptes pour accueillir les nouvelles transactions et supprimer ceux qui n'ont plus d'utilité (Richard 1995).

Une petite clarification sémantique s'impose avant que nous continuions l'analyse: la nomenclature des comptes ou encore appelée plan des comptes [*«accounting chart»*] (Richard 1995), « *chart of accounts* » (Jaruga and Szychta 1997)] n'est pas l'équivalent de l'appellation française Plan comptable .

Le Plan comptable à la française est composé d'une liste de comptes ordonnés et répartis en classes des comptes accompagnés de définitions des concepts, des principes et des règles qui régissent l'agencement des comptes et le contenu des comptes.

Or il semblerait que le plan des comptes 'uniforme' communiste (*adjectif souvent utilisé pour désigner le plan des comptes communiste*) ne désigne que la liste des comptes et les explications du contenu des comptes. Les concepts, principes, règles d'application, méthodes d'évaluation sont dispersés dans des textes réglementaires partiels et disparates sous forme de décrets (Jaruga et Szychta, 1997).

Comme le plan des comptes 'uniforme' est largement adopté dans toutes les économies communistes, on a tendance à assimiler le plan des comptes 'uniforme' à l'économie dirigée communiste. L'étude de Richard (1995a) sur l'histoire des plans des comptes en Europe ne semble pas valider ce rapprochement.

Richard a expliqué dans cette étude que la création des premiers plans des comptes en Europe pour les entreprises vise à répondre aux objectifs de normaliser l'information comptable afin de faciliter leur suivi et partant le contrôle sur les entreprises qui commençaient à se développer en termes de taille et de couverture géographique. Et ce serait certainement dans cet objectif de contrôle que le plan des comptes uniforme a été retenu par les concepteurs de la comptabilité communiste à la sortie de la seconde guerre mondiale.

La plupart des pays en transition au début du processus de la réforme ont choisi de maintenir un plan des comptes uniforme tout en adoptant des normes comptables. Mais le plan des comptes n'est plus une obligation administrative comme pendant la période communiste.

Suite à cette analyse, nous pouvons dire que le plan des comptes uniforme n'est pas spécifique à la comptabilité communiste et donc son maintien ou son abandon n'est pas une

décision induite du passage à l'économie de marché. Par contre, certaines différences, s'il existe au niveau du plan des comptes, qui caractérisent la comptabilité capitalisme se trouvent dans la structure du plan, la classification des comptes et plus particulièrement dans le contenu des comptes (le mot contenu des comptes dans un article de Meyer (1992) sur le plan comptable russe fait allusion aux méthodes d'évaluation) (Richard 1995).

III.3 Les principes comptables

Les études sur les pays de l'Europe de l'est et du centre ont montré que la panoplie des principes « occidentaux » principalement ceux de la quatrième directive européenne pour les pays d'Europe, ont remplacé les anciens principes communistes. La liste n'est pas toujours exhaustive dans les travaux de recherche mais les principaux y sont relatés comme les principes d'entité, de continuité, de constance des méthodes, de prudence, de rattachement des charges aux produits, de non-compensation et d'intangibilité, etc. A côté des principes énumérés dans la quatrième directive qui est l'une des sources de référence pour les normalisateurs des pays européens, un amalgame possible entre les origines européennes et anglo-saxonnes n'est pas écarté à travers l'introduction dans certaines législations par exemple le principe de la prééminence de la substance sur la forme. Deux exceptions ont été soulevées par Richard (1997) : ce sont celles de la Russie et de la Bulgarie qui sont, selon l'auteur, révélatrices de l'influence de l'IASC.

Ces principes sont inscrits dans presque tous les pays européens en transition dans la loi comptable leur conférant une importance particulière.

Néanmoins, le modernisme des textes réglementaires ne permet pas de se faire une idée de la réalité. Richard (2000) parlant de la législation russe semble sceptique quant à la mise en application des principes comptables pour deux raisons essentielles :

« - en premier lieu, on sait qu'à un même signifiant peuvent correspondre des signifiés très différents ;

- en second lieu, dans le contexte particulier de la Russie, l'application de principes si clairs soient-ils n'est pas toujours acquise » (Richard 2000, p. 346).

Parmi ces principes, deux semblent être indispensables et intégrés d'office et appliqués dès le début du processus. Ce sont les principes d'entité et de prudence parce que ces principes sont directement induits des changements économiques. Ils ont été aussi les deux principes qui ont été explicitement analysés et abordés dans les articles étudiés.

II.3.1 Le principe d'entité

Le principe d'entité comptable sous-jacent au droit du commerce et au droit des sociétés privées définit les contours de l'entité comptable qui fixe les obligations et les droits de l'entreprise en tant que personne morale et donc de ses propriétaires. Ce principe est lié à la conception de l'entreprise et le positionnement de celle-ci au sein de l'économie. Le principe d'entité comptable confère à l'entreprise l'autonomie financière et détermine les droits de prise de décision sur l'activité économique et ceux concernant l'appropriation du surplus économique à ses propriétaires qui était abolie dans l'économie communiste.

Le principe d'entité est la pierre angulaire de la théorie comptable anglo-saxonne selon laquelle l'information comptable est conférée aux activités économiques de l'entreprise en tant que entité indépendante de ses propriétaires et des autres entreprises (Tang & Lau, 2000, p.85).

III.3.2 Le principe de prudence

Le principe de prudence, quant à lui, introduit un concept qui était totalement inconnu en économie communiste, le risque du marché. Si le principe de prudence est énuméré dans toutes les législations comptables nationales, sa mise en application, est par contre, l'un des thèmes de discordance entre les institutions gouvernementales et le monde des affaires. Le principe de prudence traduit à travers les provisions est au cœur du débat entre les deux orientations de la comptabilité d'entreprise dans les pays en transition : fiscale et économique. Les auteurs parlent d'une application partielle ou un décalage avec la source pour des raisons de contingence nationale.

Quoique des écarts persistent dans leur mise en application, l'introduction des deux principes comptables d'entité et de prudence dans la nouvelle législation est la consécration même de la reconnaissance de la propriété privée et du marché dont le risque (même si ce risque n'est pas encore totalement aléatoire), les deux facteurs de différenciation fondamentale entre le capitalisme et le communisme.

III.4 Les concepts comptables

III.4.1 Le concept de capital

Le retrait de l'Etat de la sphère économique, la reconnaissance de la propriété privée ont assisté à l'émergence du droit privé, à la création des entreprises privées, à l'élaboration d'une comptabilité d'entreprise 'privée' capitaliste. L'entreprise privée est définie sur le plan comptable par la création de la classe des comptes intitulée « capital », comptes destinés à accueillir les capitaux privés des actionnaires. Ces comptes de capital vont remplacer la classe des comptes « sources de fonds ». Ces deux mots reflètent la différence fondamentale liée au mode de financement des entreprises, collectif d'Etat dans le communisme et privé dans le capitalisme. Il n'existait pas conceptuellement en économie communiste le mot capital comme on l'entend en économie capitaliste, si ce n'est qu'un abus de terminologie. Le concept de capital en comptabilité capitaliste est la concrétisation du concept d'entreprise privée émanant du droit des sociétés privées. Le principe d'entité comptable se traduit dans le concept de capital et plus concrètement dans la classe des comptes « capital ». Le principe d'entité qui détermine les responsabilités de l'entreprise exige une distinction entre les propriétaires et les autres profils de créanciers comme les banques, les fournisseurs, l'Etat ou autres. La séparation des capitaux propres et des dettes reproduit les schémas des responsabilités légales de l'entreprise vis-à-vis de ses partenaires. Ces schémas comptables permettent de visualiser les rapports sociaux entre les différents acteurs économiques, déterminent leurs responsabilités, leur droit et par ce fait les règles de répartition du surplus ou profit dégagé.

Tableau III.4.1 - 6 : Définitions comptables du concept de «Capital»

Comptabilité communiste	Comptabilité capitaliste
<ul style="list-style-type: none"> – Pas de financement privé, pas de comptabilité donc pas de concept de capital [Bailey, 1995] – Absence de concept de capital [Schroll, 1995] 	<ul style="list-style-type: none"> – Le concept de capital existe en comptabilité capitaliste.
<ul style="list-style-type: none"> – Absence d'un concept de 'capitaux propres' familiers aux occidentaux. – Mais si l'on se place du point de vue de l'Etat dispensateur de tous les moyens de financement, le concept de capital se confondait avec celui du total des ressources. <p style="text-align: center;">Capital = Passif</p> <p style="text-align: right;">[Richard, 2000]</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Capital = Capitaux propres tout ce qui revient de droit aux propriétaires (capitaux initiaux et bénéfices non distribués cumulés et/ou réserves)

III.4.2 Le concept d'actif

L'actif défini comme l'utilisation par une entreprise des ressources qui sont mises à sa disposition est étroitement lié à la définition de l'entreprise. La transition économique qui a déclenché une refonte de l'organisation économique communiste souvent reflétée dans la littérature comme une méga-entreprise ou une mono-corporation en une multitude d'entités indépendantes sur les plans juridique, comptable, financier et fiscal qualifiées d'entreprises privées prenant des formes variées va forcément entraîner une nouvelle conception de l'actif des entreprises. C'est pourquoi il serait plus intéressant de procéder par sa définition capitaliste puis la comparer avec son équivalente communiste pour identifier les différences et/ou similitudes.

Richard (1992) dans une étude sur le concept d'actif a écrit : « *le point de départ de cette conception est que la comptabilité doit avant tout permettre une mesure exacte de la rentabilité des capitaux investis c'est-à-dire du rapport entre le revenu des capitaux investis et les capitaux investis. Nous montrerons que le respect de cette condition conduit à définir l'actif du bilan d'une entreprise comme « l'ensemble des ressources engagées (non consommées) par les apporteurs de capitaux, évaluées selon certains principes comptables de caractère économique.* (Richard, 1992, p.3)

La différence fondamentale réside dans *le point de départ* selon la définition de Richard : la comptabilité communiste ne cherche pas à mesurer la rentabilité des capitaux investis et le concept de capital comme nous l'avons expliqué précédemment était inexistant, inconnu en comptabilité communiste.

Si nous procédons par le rapprochement des fonds dans un tableau de fonds communiste et des actifs du bilan capitaliste, nous allons voir qu'il y aura des éléments qui manquent et d'autres qui ne devraient pas y être.

Pour l'entreprise communisme les fonds sont des dons sans contrepartie, tandis que pour l'entreprise capitaliste l'actif est une allocation exigeant une rente sur son utilisation. Le concept d'actif est un concept nouveau qui va se substituer au concept de fonds dans la comptabilité d'entreprise avec le processus de transition économique.

Des éléments d'actif inexistant en comptabilité communiste sont intégrés dans la nouvelle comptabilité. Richard (2000) nous donne un exemple avec la comptabilité russe :

« le renouveau des relations de marché a entraîné la réapparition au bilan des terrains, des éléments classiques de la propriété intellectuelle, des titres (de participation et de placement) et la réinsertion des amortissements en déduction des valeurs brutes (principe de l'inscription de l'actif pour sa valeur nette. Par contre les pertes sont toujours à l'actif, par ailleurs beaucoup d'entreprises continuent à supporter parmi leurs immobilisations le poids des actifs sociaux légués par l'ancien régime ». (Richard 2000 p. 346)

ou la définition d'un actif mise à jour par la réglementation CRC 2005⁷ selon laquelle :

"Un actif est un élément identifiable du patrimoine, ayant une valeur positive pour l'entité, qu'elle contrôle du fait d'événements passés, et dont elle attend des avantages économiques futurs."

Le mot fonds utilisé en comptabilité communiste est basé aussi sur une conception physique de l'actif qui pourrait trouver une part d'explication dans l'absence de marché sur certaines natures de produit ou de service. Le mimétisme réglementaire oblige les législateurs à introduire des notions qui sont totalement étrangères donc difficiles à traduire en langage comptable comme les notions d'immobilisations intangibles, ou d'immobilisations financières (Meyer 1992; Cabagnols 1996; Richard 2000).

Tableau III.4.2 – 7 : Éléments d'actif en comptabilité communiste et capitaliste

Comptabilité communiste	Comptabilité capitaliste
Actif de production <ul style="list-style-type: none"> - actif immobilisé (terrains exclus) - actif circulant - actif spécifique 	Actif de production <ul style="list-style-type: none"> - actif immobilisé corporel (tous les actifs corporels participant à l'activité économique de l'entreprise et dont l'entreprise est propriétaire) - actif immobilisé incorporel - actif financier - actif circulant
Actif hors production <ul style="list-style-type: none"> - actif immobilisé : écoles, crèches, maisons de repos, infirmeries, exploitations agricoles pour les salariés etc. 	Non

Le goodwill et la naissance du marché des entreprises

La privatisation des entreprises étatiques, l'une des réformes majeure dans la transition est à la fois la cause et le bénéficiaire de la réforme comptable. De la problématique de la détermination du prix de l'entreprise émerge une forme d'actif qui ne serait jamais pensé en comptabilité communiste : le goodwill, l'écart entre le prix de vente offert par le marché et la valeur comptable d'une entreprise. Dans la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition, ce thème est très peu traité. Aldona Kamela-Sowńska (1995), Professeur à l'Académie économique de Poznan en Pologne, lui a consacré un article qui nous permet d'avoir une version officielle de ce concept et ce qu'il représente en contexte de transition économique. Comme nous le savons, la stabilité de l'économie planifiée exclut toute possibilité de faillite des entreprises et la vision de vendre une entreprise est un sujet tabou. Les notions de faillite, de goodwill n'avaient pas sens dans une telle conjoncture.

⁷ D'après le Plan Comptable Général, Le terme actif peut désigner également « tout élément de patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité » sous réserves d'exceptions (cas des biens de faible valeur par exemple).

En Pologne, le terme 'goodwill' apparaît pour la première fois dans la législation polonaise le 15 janvier 1991 dans un décret promulgué par le Ministère des Finances concernant les principes comptables. Comme l'auteur n'a pas précisé si le mot anglais a été utilisé ou c'est sa traduction, nous maintenons le terme utilisé dans l'article « *Goodwill in the process of privatization in Poland* » (Kamela-Sowinska 1995).

Au paragraphe 33, alinéa 3 du dit décret, a été défini le concept de 'goodwill' comme suit : « *Le goodwill est la différence entre le prix payé au vendeur pour l'acquisition d'une unité et ses composantes et la valeur inférieure de cette unité ou de ses composantes qui est reflétée dans les livres comptables du vendeur le jour où a eu lieu l'acte de vente* » (notre traduction, Kamela-Sowinska 1995, p. 771).⁸

L'auteur précise que l'expression « valeur de l'entreprise » (notre traduction de « *value of an enterprise* ») utilisée dans la définition officielle est proche de l'acception économique du concept de goodwill. Mais l'auteur a souligné une certaine confusion entre l'expression « valeur de l'entreprise » et celle de « valeur nette des actifs de l'entreprise » (notre traduction de « *net value assets of an enterprise* ») qui était la valeur des actifs enregistrés dans les livres comptables.⁹

L'exemple du concept de 'goodwill' ne fait qu'illustrer les multiples difficultés rencontrées par les législateurs dans l'élaboration de la nouvelle comptabilité d'entreprise avec toutes les contraintes d'harmonisation et surtout de définition des concepts dont l'absence de connaissance demande un processus d'apprentissage et de formation conceptuelle qui selon les termes de Thévenot un « investissement en forme » pour que le nouveau concept s'implante et se fasse accepté avant d'être opérationnel et socialisé.

Selon Aldona Kamela-Sowinska (1995), la définition juridique du mot « entreprise » stipulée dans le Code civil fait émerger des notions comme intangible, « *design* », location en crédit bail qui ne pourraient pas être facilement traduites en termes comptables engendrant ainsi des incohérences quant à la mise en œuvre de la nouvelle législation tel que le concept d'actif intangible ou de prix de marché. La notion d'intangible était étrangère à l'économie planifiée c'est la raison pour laquelle sa traduction en langage comptable nécessite des références dans le domaine du droit commercial et autres. Le concept de prix de marché en est une autre incohérence venant du gap entre le discours juridique et le contexte socio-économique.

L'exemple du goodwill, d'une part met en avance la difficulté du processus d'intégration et de création des concepts nouveaux dans un contexte d'accueil et de l'autre il fait ressortir le rôle formateur de la comptabilité dans ce processus. Le concept de goodwill initie les gens au mécanisme de marché et leur éduque les concepts de prix (de marché), de profit. L'opinion générale semble toujours considérer la réforme comptable comme la conséquence de la transition économique, il nous semblerait qu'en se métamorphosant en incorporant les caractéristiques de l'économie capitaliste, la nouvelle comptabilité apporte une visibilité plus tangible et plus concrète de ce que veut dire l'expression économie capitaliste.

⁸ "Goodwill is calculated as a difference between the price paid to the seller for a unit or its organized part and the lower value of unit or its organized part which is shown in the seller's books on the day the sale is effected."

⁹ L'auteur a fait mention de la nouvelle définition du concept « entreprise » stipulée dans le Code Civil qui est la suivante : "An enterprise as a complex of tangible and intangible assets used to perform economic tasks, comprises all the components of an enterprise particularly:

1. Firm (name), trade-marks and other marks individualising a company;
2. Accounting books;
3. Immovable and movable assets of an enterprise, including products and materials;
4. Patents, specimens, design (logo);
5. Liabilities;
6. Rights resulting from renting and leasing of the enterprise's premises."

qui exige une définition plus précise de ce que les législateurs entendent par « *value of an enterprise* »

Si on explique que le mot « capitalisme » signifie un marché où il y a des entreprises privées qui vendent des produits et se vendent, que chacune porte un chiffre qu'on appelle le prix. Et ce chiffre représente la somme d'argent promise par le marché aux propriétaires s'ils vendent leur entreprise. Mais les propriétaires ne veulent pas la vendre tout de suite en espérant que ce prix monterait encore et encore à l'infini dans le temps, ce mot n'aurait plus de mystère. Pourquoi les adultes aiment-ils tant les chiffres ? Parce que les chiffres sont des images pour les adultes !

III.4.3 Le concept de produit

La comptabilité communiste est très souvent considérée comme une comptabilité de caisse et dans cette vision, le concept de produit fait référence aux ventes réalisées et encaissées. Or ce qui diffère le concept de produit entre ces deux systèmes ne réside pas uniquement dans le fait que les ventes sont encaissées ou non mais c'est dans la définition du produit. En économie capitaliste *il existe deux grandes conceptions du produit* :

- *celle qui donne la priorité à la production vendue (comme c'est généralement le cas dans les pays anglo-saxons) ;*
- *celle qui donne la priorité à la production globale (vendue, stockée et immobilisée) (comme c'est le cas de la France de façon obligatoire pour les comptes sociaux ou en Allemagne de façon opérationnelle). (Richard, 1997, p. 369).*

Ce qui est particulièrement intéressant de noter, selon Richard (1997), c'est la grande diversité des attitudes prises par les pays d'Europe de l'Est. Différentes solutions ont été observées d'un pays à un autre. Aujourd'hui, on peut observer toutes les variantes du concept de produit, depuis la production globale jusqu'à la production réalisée en passant par la production vendue !

Néanmoins les objectifs recherchés ne seront plus les mêmes. Prenons l'exemple de la Russie. En Russie, « auparavant, le choix des ventes encaissées s'imposait pour 'motiver' les entreprises, maintenant le même choix s'impose, en fiscalité, pour des raisons de prudence : une vente livrée, dans un marché instable et incertain, n'est forcément pas encaissée, de sorte que plutôt que de recourir au mécanisme complexe des provisions pour créances douteuses, la plupart des entreprises russes préfèrent décaler l'apparition du profit au moment de l'encaissement, comme elles faisaient traditionnellement. »

La problématique sous-jacente du choix d'une des deux conceptions existantes relève de la question de savoir si le produit comptabilisé est fiable pour participer au calcul du résultat.

III.4.4 Le concept de charge

Le concept de charge et le concept de produit sont les deux concepts qui sont étroitement liés. Le concept de produit a une influence directe sur le concept de charge dans le respect du principe de rattachement des charges aux produits dans le calcul du résultat de la période. Le concept de charge est aussi tributaire de l'organisation de l'économie qui détermine la nature des relations que noue l'entreprise avec les producteurs de ces charges. Une charge est une ressource consommée pour créer de la richesse. Dans une économie capitaliste, chaque entreprise est une entité juridique économique qui est délimitée par ses capitaux propres. Les relations entre ces entités sont des relations commerciales sur un marché. L'entreprise achète le service de crédit à une banque et consomme ce service donc les frais d'intérêt représentent une charge pour l'entreprise. Chaque entreprise capitaliste a besoin de connaître le solde entre leurs produits et leurs charges afin de connaître leur performance économique. En économie communiste, la banque et l'entreprise appartient à un même propriétaire. La banque est un maillon dans la chaîne de production et la charge d'intérêt n'est considérée que comme une consommation intermédiaire en vue de produire un produit fini sur lequel on va mesurer la

performance globale du système de production. La définition d'une charge dépend du concept de l'entreprise et du concept de résultat qu'on veut mesurer.

III.4.5 Le concept de résultat

Pour reprendre les mots de Stiglitz cité par Bailey (1995), il existe un lien symbiotique entre le prix et la comptabilité d'entreprise. Le prix affecte tous les postes de la comptabilité car celle-ci qu'elle soit communiste ou capitaliste est caractérisée par une uniformité dans le choix de l'unité d'expression qu'est la valeur monétaire. Le prix est la valeur monétaire d'une unité comptable comme un équipement, un actif, un produit fini, une unité de matière première, la rémunération, une charge calculée, les amortissements etc. En effet, le prix est l'une des différences fondamentales: prix bureaucratique versus prix de marché (Chiapello et Ding, 2004). Indirectement en modifiant le contenu des produits et des charges, le prix affecte le résultat comptable. Le résultat qui était prévisible et prédéterminé en économie planifiée devient une inconnue dans l'équation capitaliste.

Tableau III.4.5 - 8: Différences entre le concept de résultat communiste et capitaliste

Comptabilité communiste	Comptabilité capitaliste
<i>Résultat = Σ Produits – Σ Charges</i>	Résultat = Σ Produits – Σ Charges
<ul style="list-style-type: none"> • Prix fixé à l'avance, connu • Produits : ventes encaissées • Charges : consommations standardisées prédéterminées en MP, rémunération, frais de gestion, et de distribution pour la production • Résultat prévisible, mesure du respect des standards de consommation 	<ul style="list-style-type: none"> • Prix inconnu • Produits : production globale, production vendue, ventes encaissées • Charges : tous les coûts engagés dans le production globale, ou vendue ou ventes encaissées selon le principe de rattachement des charges aux produits : MP, rémunération, frais de gestion, frais de distribution et amortissements, frais financiers. • Résultat imprévisible, appréciation du marché sur la performance économique de l'entreprise

L'incertitude du marché traduite par cette imprévisibilité du résultat comptable explique l'intégration du concept de prudence dans la comptabilité capitaliste et l'émergence des charges calculées, qui n'existaient pas en comptabilité communiste.

« La différence émane aussi de la conception du résultat : dans l'entreprise communiste, la définition du résultat était conçue pour mesurer l'appropriation des richesses par l'Etat central. Tandis que dans l'entreprise capitaliste libérale, il s'agit fondamentalement de mesurer l'appropriation des richesses par les capitalistes individuels qui ont le pouvoir au sein de l'entreprise, c'est-à-dire les apporteurs de capitaux propres. Dans ce dernier cadre, le résultat est donc défini comme la différence entre les produits et la rémunération des tous les facteurs autres que le 'capital (propre) c'est-à-dire les fournisseurs, le personnel, les prêteurs, et l'Etat. A la différence de l'entreprise capitaliste, les amortissements, les intérêts et les impôts sont donc des charges.

Les composantes de la formule ne sont pas les mêmes, et le résultat non plus. » (Richard, 1997, p. 368)

A qui revient cette solde appelée résultat, profit ou richesse ? Ce sera sur le terrain de la comptabilité d'entreprise que va se dérouler ce débat économique et politique.

III.5 Les méthodes d'évaluation

Le conflit d'orientation des règles d'évaluation résulte du concept de résultat et l'acceptation de deux résultats : l'un comptable et l'autre fiscal. Mais tant que l'information comptable reste une source d'information principale au service de l'Etat comme en Russie et beaucoup de pays en transition, les méthodes d'évaluation qui sont les plus tolérées par ces institutions seront les méthodes retenues par les entreprises. Richard (2000) le démontre par l'exemple de sur la réforme comptable russe :

« Bakaev reconnaît (en 1995) qu'en pratique, les comptables russes enregistrent les seules charges admises fiscalement, ce qui conduit selon ses propres termes, à une «domination fiscale» et à une «baisse ou à un manque d'intérêt pour la gestion opérationnelle. Cette situation prévaut encore, semble-t-il en 1998, puisque Semenova (1998, p. 42) indique que beaucoup d'organisations russes ne se hâtent pas de les appliquer (les textes comptables) et continuent à suivre les textes fiscaux. » (cité par Richard, 2000, p. 350)

III.6 Les comptes de synthèse

III.6.1 Le Bilan

III.6.1.1 La fonction du bilan

Le bilan dans la comptabilité d'entreprise capitaliste, fondée sur le principe d'entité, joue un rôle très important. Il informe sur l'utilisation des ressources, permet d'en mesurer la rentabilité et influence sur la stratégie d'allocation des ressources disponibles. Il est la première référence informationnelle sur la valeur de l'entreprise. Comme tout est commercialisable dans une économie capitaliste, l'entreprise capitaliste est une marchandise comme tant d'autres. A la différence des entreprises communistes, les entreprises capitalistes ne sont pas immortelles, elles sont exposées au risque et aux aléas de l'environnement économique. La notion de faillite, ignorée en économie communiste, mais omniprésente dans l'économie de marché rend le bilan encore plus important car ce dernier informe sur les droits de propriété et les responsabilités des différents acteurs sur le patrimoine de l'entreprise.

Source d'information destinée aux gens de l'extérieur de l'entreprise, le bilan est conçu de telle manière à pouvoir répondre aux attentes des utilisateurs potentiels. Le contenu de l'information présentée dans le bilan et sa présentation seront certainement influencés par les différences de concepts comptables, d'objectifs, de profils d'utilisateurs.

III.6.1.2 La présentation du Bilan

Le *reporting* comptable et financier est le thème le plus abordé dans les articles. Comme la transition économique entraîne une diffusion plus large de l'information comptable, le format et le contenu des documents de synthèse devraient être repensés en fonction de nouveaux destinataires. La séparation claire et nette entre les capitaux - propres investissements en provenance des actionnaires et les dettes est la traduction comptable visible de la reconnaissance de la propriété privée. A la place d'un tableau de fonds qui vise à montrer aux autorités hiérarchiques communistes que les règles de consommation ont été scrupuleusement respectées, le bilan capitaliste doit offrir des informations à une pluralité d'utilisateurs dont les actionnaires, les gestionnaires, les banquiers, les parties prenantes de l'entreprise.

Le bilan capitaliste a pour objectif de fournir un schéma global des capacités dont dispose l'entreprise et des obligations légales et économiques que celle-ci s'engage vis-à-vis des parties prenantes tandis que le bilan communiste adopte plutôt un format d'inventaire des

moyens de production classés par finalité d'utilisation (déterminée par les organisateurs du Plan de production).

Tableau III.6.1.2 – 9 : Illustration de changement de format de présentation du bilan chinois

Comptabilité communiste		Comptabilité capitaliste	
Tableau d'équilibre des fonds		Bilan	
Fonds utilisés	Sources des fonds	Actif	Passif
<i>Fonds fixes</i>	<i>Sources de fonds fixes</i>	Actif circulant	Passif circulant
<i>Fonds circulants</i>	<i>Sources de fonds circulants</i>	Actif fixe	Dettes à long terme
<i>Fonds spécifiques</i>	<i>Sources de fonds spécifiques</i>	Actif intangible et autres actifs	Capitaux propres
<i>Total</i>	<i>Total</i>	Total	Total
<i>Equation du tableau des fonds:</i> <i>Fonds utilisés = Sources de fonds</i> <i>Source : Tang & Lau [2000 : 87]</i>		Equation du bilan: Actif = Dettes + Capitaux propres	

III.6.2 Le compte de résultat

Le compte de résultat en termes de structure n'a pas connu trop de bouleversement.

Richard a souligné qu'à l'instar de la comptabilité anglo-saxonne, la comptabilité soviétique était de type moniste (la confusion entre la comptabilité de management et la comptabilité financière ayant d'ailleurs été portée à un degré total que n'ont jamais connu les Etats-Unis).

La structure dans la disposition des postes de produits et des charges entre un compte de résultat soviétique et un compte de résultat américain est presque semblable. S'il existe une différence, celle-ci réside plutôt dans leur évaluation et le résultat qui est la résultante de la déduction des charges aux produits.

CONCLUSION

La transition économique a engendré des changements de fond et de forme dans le domaine de la comptabilité d'entreprise. La transition vers l'économie de marché, synonyme de l'adoption du capitalisme appelle à la mise en place d'une comptabilité d'entreprise capitaliste. La nouvelle comptabilité devrait répondre aux nouveaux objectifs qui émanent de la réforme économique dont le retrait de l'Etat de la sphère économique, la libéralisation des prix et la naissance des marchés libres, la privatisation des entreprises d'état donnant naissance à des entreprises financées par les capitaux privés et la re-définition de l'entreprise.

Les études menées sur la réforme de la comptabilité d'entreprise dans les pays d'Europe de l'Est, du Centre, en Russie et en Chine, confirment que :

1. l'adoption d'une comptabilité de type capitaliste s'avère l'un des chantiers d'accompagnement incontournable dans le processus de transition économique.
2. cette réforme émanant de décisions gouvernementales ne pourrait se faire sans un cadre institutionnel englobant les objectifs de la nouvelle comptabilité capitaliste qui se traduit par des changements au niveau des organes de normalisation, de la profession comptable et d'audit dont la formation des professionnels et par la création d'un cadre législatif et réglementaire via la publication d'une loi comptable.
2. la libéralisation des prix, la naissance des marchés, l'émergence de l'entreprise privée et la pluralité des utilisateurs sont à l'origine de:
 - l'introduction des principes comptables capitalistes comme les principes d'entité, de prudence, de rattachement des charges aux produits, de continuité, etc ;
 - l'intégration de nouveaux concepts comptables capitalistes comme les concepts de capital, de provision; d'actif, de résultat ; la redéfinition des concepts comme les concepts de produit et de charge ;
 - de nouvelles méthodes d'évaluation des postes comptables ;
 - l'adoption du format de présentation du bilan et du compte de résultat capitalistes.

BIBLIOGRAPHIE

- M. Amblard, "La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ?," *Actes du XIXe Congrès de l'Association Française de Comptabilité* 1998, pp. 1017-1030.
- W. Andreff, *La crise des économies socialistes : la rupture d'un système* (Grenoble: PUG, 1993), pp. 447 p.
- D. T. Bailey, *Accounting in socialist countries*: Routledge, London and New York, 1988), pp. 184 p.
- D. Bailey, "Accounting in the USSR," in *Accounting in socialist countries*, D. Bailey, ed. (London and New York: Routledge, 1988), pp. 133-156.
- D. Bailey, "Accounting in the shadow of stalinism," Pergamon Press - An Imprint of Elsevier Science, 1990).
- D. Bailey, "Accounting in transition in the transitional economy.," Routledge, Ltd., 1995).
- M. H. Berry, "The Accounting Function in Socialist Economies.," Elsevier Science Publishing Company, Inc., 1982).
- M. Borda, "Hungary," in *The european accounting guide*, D. Alexander and S. Archer, ed: London: Academic Press, 1992).
- M. Borda and S. McLeay, "Accounting and economic transformation in Hungary," in *Accounting in transition*: Routledge, London and New York, 1996), pp. 116-140.
- Z. Boross, A. H. Clarkson, M. Fraser and P. Weetman, "Pressures and conflicts in moving towards harmonization of accounting practice: the Hungarian experience.," The European Accounting Association, 1995).
- A. L. Bourmistrov and F. Mellemvik, "Accounting in Europe
Russian local governmental reforms: autonomy for accounting development?," *European Accounting Review*, volume 8, 4 1999, pp. 675-700.
- J. Briston, "The evolution of accounting in developing countries," *International Journal of Accounting* 1978, pp. 105-120.
- P. Cabagnols, "Comptabilité et finances dans les pays de l'Est," *IFEC La Revue*, 196 1996, pp. 35.
- M. Capron, *La comptabilité en perspective* (Paris: La Découverte, 1993), pp. 124 p.
- M. W. L. Chan and W. Rotenberg, "Accounting, Accounting education and economic reforms in the People's Republic of China," *International Studies of Management and Organizations*, volume 29, 3 1999, pp. 37-53.
- Y. Chen and P. Jubb, "Problems of accounting reform in the People's Republic of China," *International Journal of Accounting*, volume 32, 2 1997, pp. 139-154.
- L. M.-y. Chow, G. K.-k. Chau and S. J. Gray, "Accounting Reforms in China: Cultural Constraints on Implementation and Development," *Accounting and Business Research*, volume 26, 1 1995, pp. 29-50.
- B. Colasse, *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Paris: Economica, 2000), pp. 1317 p.
- J. Craner, D. Krzywda, J. Novotny and M. Schroeder, "The Determination of a Group for Accounting Purposes in the UK, Poland and the Czech Republic in a Supranational Context.," Elsevier Science Publishing Company, Inc., 2000).
- J. Diamond, "Budget System Reform in Transitional Economies," *Emerging Markets Finance and Trade*, volume 39, 1 2003, pp. 8-23.
- Y. Ding, "Harmonisation trends in Chinese Accounting and remaining problems," *Managerial Finance*, volume 26, 5 2000, pp. 31.
- Y. Ding, "Les facteurs de risque hypothéquant la réussite de la réforme comptable en Chine," *La Revue de l'Association Française de Comptabilité*, volume 2, 7 2001.

- T. Dufhues, "Transformation of the Financial System in Vietnam and its Implications for the Rural Financial Market- an update.," Institute for Macroeconomic Analysis and Development, 2003).
- T. Dutia, "The restructuring of the system of accounting in Romania during the period of transition to the market economy.," Routledge, Ltd., 1995).
- S. Evraert and Y. Ding, "Comptabilité en Chine," in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*: Economica, Paris, 2000), pp. 1317p.
- C. Eyraud, "Pour une approche sociologique de la comptabilité Reflexions a partir de la réforme comptable chinoise: For a sociological approach to accounting: Thoughts drawn from the Chinese accountancy reform," *Sociologie du Travail*, volume 45, 4 2003, pp. 491-508.
- C. Eyraud, "Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales," *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Numéro thématique 2004, pp. 29-45.
- M. Ezzamel, J. Z. Xiao and A. Pan, "Political ideology and conservatism accounting in China," *Working paper* 2003, pp. 1-57.
- N. Feleaga, "Problèmes du choix et de l'implantation d'un nouveau système comptable dans un pays qui se passe d'une économie planifiée et centralisée à l'économie de marché," in *Comptabilité et stratégie*, A. d. I. A. f. d. comptabilité, ed, 1992).
- N. Garrod and S. McLeay, *Accounting in transition. The implications of political and economic reform in central Europe* (London and New York: Routledge, 1996), pp. 166 p.
- N. Garrod and S. McLeay, "The accounting implications of political and economic reform in central Europe," in *Accounting in transition*: Routledge, London and New York, 1996), pp. 1-11.
- M. Gervais and H. T. Wang, "Les principes de la comptabilité chinoise," *Cahier de recherche LARGOR, URA-CNRS 1418 - Laboratoire de stratégie et contrôle*, 34 1992, pp. 1.
- M. Gervais and C. Zheng, "Les problèmes rencontrés par la mise en application des nouvelles normes comptables en Chine," *Cahier de recherche LARGOR, URA-CNRS 1418 - Laboratoire de stratégie et contrôle*, volume 54 1994, pp. 1.
- M. Gervais, "La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises," *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2 2, 2 1996, pp. 93.
- V. S. Gorelyi, "Accounting in Cuba," in *Accounting in socialist countries*, D. Bailey, ed. (London and New York: Routledge, 1988), pp. 59-75.
- A. V. V. Hercok, "Accounting in Czechoslovakia," in *Accounting in socialist countries*, D. Bailey, ed. (London and New York: Routledge, 1988), pp. 76-93.
- K. Illés, P. Weetman, A. H. Clarkson and M. Fraser, "Change and choice in Hungarian accounting practice
An exploratory study of the Accounting Law of 1991," Routledge, Ltd., 1996).
- A. Jaruga, "Accounting in Poland," in *Accounting in socialist countries*, D. Bailey, ed. (London and New York: Routledge, 1988), pp. 122-132.
- A. A. Jaruga, "New accounting regulation in Poland.Current issues," *Research in Third World Accounting*, volume 2 1993, pp. 85-96.
- A. Jaruga, "Changing rules of accounting in Poland.," The European Accounting Association, 1993).
- A. Jaruga, "Accounting in socialist countries. The beginnings of reform," in *Accounting in transition*, N. Garrod and S. McLeay, ed. (London and New York: Routledge, 1996), pp. 12-27.
- A. A. Jaruga and A. Szychta, "The origin and evolution of charts of accounts in Poland.," The European Accounting Association, 1997).

- A. Kamela-Sowinska, "Goodwill in the process of privatization in Poland.," The European Accounting Association, 1995).
- P. M. Kazenski and P. M. Elaine Yin Ling Wong, "Unifying Accounting in the People's Republic of China," *International Journal of Accounting*, volume 29, 4 1994, pp. 352-363.
- N. King, A. Beattie, A.-M. Cristescu and P. Weetman, "Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience.," Routledge, Ltd., 2001).
- J. Kornai, "The principles of privatization in Eastern Europe," *De Economist*, volume 140, 2 1992, pp. 153-176.
- J. Kornai, "What the Change of System From Socialism to Capitalism Does and Does Not Mean," American Economic Association, 2000).
- K. Kosmala-MacLulich, "The true and fair view construct in the context of the Polish transition economy: some local insights.," Routledge, Ltd., 2003).
- D. Krzywda, D. Bailey and M. Schroeder, "A theory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland," *European Accounting Review*, volume 4, 4 1995, pp. 625-657.
- D. Krzywda, D. Bailey and M. Schroeder, "The impact of accounting on financial reporting in Poland," in *Accounting in transition*: Routledge, London and New York, 1996), pp. 61-92.
- D. Krzywda, D. Bailey and M. Schroeder, "The development of the role of the statutory audit in the transitional Polish economy.," Routledge, Ltd., 1998).
- M. Lavigne and D. Lambert, *International political economy and socialism* (New York: Cambridge University Press, 1991), pp. 412 p.
- M. Lavigne, *Economie du Vietnam Réforme, ouverture et développement* (Paris: L'Harmattan, 1999), pp. 191 p.
- J. Mackevicius, J. Aliukonis and D. Bailey, "The reconstruction of national accounting rules in Lithuania," in *Accounting in transition*, N. Garrod and S. McLeay, ed. (London and New York: Routledge, 1996), pp. 43-60.
- M. A. Meyer, "Introduction à la comptabilité d'entreprise en Union Soviétique," *La Revue Française de Comptabilité*, 211 1990, pp. 93-99.
- M. A. Meyer, "Le dernier plan comptable soviétique premier plan russe et le plan comptable général français 1982," *Revue française de la comptabilité*, volume 237 1992, pp. 67-74.
- C. Nobes, "On accounting classification and the international harmonisation debate.," Pergamon Press - An Imprint of Elsevier Science, 2004).
- M. H. B. Perera, "Accounting in developing countries: a case for localised uniformity," *British Accounting Review*, 21 1989, pp. 141-158.
- M. Petrovic and I. Turk, "History, theory and practice of accounting in Yugoslavia.," The European Accounting Association, 1995).
- K. J. Rask, D. K. W. Chu and T. R. Gottschang, "Institutional Change in Transitional Economies: The Case of Accounting in China," Palgrave Macmillan Ltd., 1998).
- G. Reinecke, "Accounting in the GDR," in *Accounting in socialist countries*, D. Bailey, ed. (London and New York: Routledge, 1988), pp. 94-106.
- J. Richard, "Etude comparative des méthodes d'analyse de la gestion des entreprises industrielles dans quatre pays appartenant à des systèmes économiques et politiques différents: Etats-Unis, France, R.D.A, URSS" (Paris - France: Université Paris I - Panthéon-Sorbonne, Doctorat de III^è cycle, 1980).
- J. Richard, "General Introduction," Routledge, Ltd., 1995).
- J. Richard, "The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system.," The European Accounting Association, 1995).

- J. Richard, "The evolution of accounting chart models in Europe from 1900 to 1945.," The European Accounting Association, 1995).
- J. Richard, "Les pays de l'Europe de l'Est," in *Comptabilité internationale*, L. Vuibert, ed. (Paris, 1997), pp. 351-403.
- J. Richard, "Comptabilité en Russie," in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*: Economica, Paris, 2000), pp. 1317 p.
- R. L. Scholcz, "Accounting in Hungary," in *Accounting in socialist countries*, D. Bailey, ed. (London and New York: Routledge, 1988), pp. 107-121.
- R. Schroll, "The new accounting system in the Czech Republic.," The European Accounting Association, 1995).
- G. Schulders, "Transition économique vietnamienne," *Chroniques économiques Sedeis*, volume 44, 10 1995, pp. 337-386.
- W. Seal, P. Sucher and I. Zelenka, "The changing organization of Czech accounting.," Routledge, Ltd., 1995).
- A. Shama and C. G. McMahan, "Perestroika and Soviet Accounting: From a planned to a market economy," *International Journal of Accounting*, volume 25, 3 1990, pp. 155-.
- P. Sucher, W. Seal and I. Zelenka, "True and fair in the Czech Republic: a note on local perceptions.," Routledge, Ltd., 1996).
- P. Sudar and D. Pitt, "An analysis of the choice of accounting in a transitional economy. A contingency-based approach applied to the experience of Albania," *Working paper* 2004.
- Q. Tang and A. Lau, "Accounting reforms in China: a transition from state plan and control-oriented system to capital market-oriented system," *Managerial Finance*, volume 26, 5 2000, pp. 80.
- L. Thévenot, "Rules and implements: investments in forms," in *Social Science Information*: Sage, London, Beverly Hills and New Dehli, 1984), pp. 1-45.
- A. Tinker, "Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory," Elsevier Science Publishing Company, Inc., 1984).
- I. Turk, "Accounting in Yugoslavia," in *Accounting in socialist countries*, D. Bailey, ed. (London and New York: Routledge, 1988), pp. 157-172.
- I. Turk and N. Garrod, "The adaptation of international accounting rules. Lessons from Slovenia," in *Accounting in transition*: Routledge, London and New York, 1996), pp. 141-162.
- Y. Wang and C. Chang, "Economic transition under a semifederalist government: The experience of China," Elsevier Science Publishing Company, Inc., 1998).
- G. M. Winkle, H. F. Huss and C. Xi-Zhu, "Accounting standards in the People's Republic of China: responding to economic reforms," *Accounting Horizons*, volume 8, 3 1994, pp. 48-57.
- B. Xiang, "Institutional factors influencing China's accounting reforms and standards.," American Accounting Association, 1998).
- J. Xu-Dong, "Evaluation of research on Chinese accounting issues," *Managerial Finance*, volume 26, 5 2000, pp. 41-62.
- S. D. Young, "From plan to market: financial statements and economic transition in the East German enterprise.," The European Accounting Association, 1999).
- B. Yu, "Reform of economic systems and university accounting education in China," in *Accounting education for the twenty first century: the global challenges*: New York: International Accounting Section of the American Accounting Research Association in association with the International Association for Accounting Education and Research, 1994), pp. 51-57.

- B. Yu, "Success of accounting reform. Hinges on the human facteur," *Hebei Finance and Accounting* 1995, pp. 32-33.
- I. Zelenka, W. Seal and P. Sucher, "The emerging institutional framework of accounting in the Czech and Slovak republics," in *Accounting in transition*: Routledge, London and New York, 1996), pp. 93-115.